



INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA

Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Mestrado em Contabilidade e Finanças

A Harmonização Contabilística Internacional

O caso de Angola

Realizado por:

Eurico C. Chicundico, nº 16658

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Beja.

Beja, 2019



INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA

Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Mestrado em Contabilidade e Finanças

A Harmonização Contabilística Internacional

O caso de Angola

Realizado por:

Eurico C. Chicundico, nº 16658

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Beja.

Orientador:

Prof. Doutor José Filipe Pires dos Reis

Beja, 2019

Agradecimentos

O desenvolvimento de um estudo desta natureza, normalmente envolve um conjunto de ações, as quais são difíceis de serem realizadas no isolamento. Assim o meu agradecimento se estende a todas as pessoas que de modo direto ou indireto contribuíram para a materialização de mais uma etapa importante da minha caminhada acadêmica.

Agradeço em especial ao Prof. Doutor José Filipe Pires dos Reis pela paciência, disponibilidade, auxílio e orientação na realização do presente trabalho. Agradecimentos estes que também são extensíveis a todos os profissionais acadêmicos que ao longo deste percurso, proporcionaram-me conhecimentos e experiências, os quais serei sempre agradecido.

Enfim, agradeço a Deus pelo dom da vida, aos meus pais e familiares pelo apoio incondicional, às amizades feitas, aos meus colegas da academia e todos aqueles que não os mencionei, sempre serei agradecido.

Resumo

A diversidade de práticas contabilísticas a nível mundial, onde o *International Accounting Standards Boards* (IASB) é considerado o principal órgão normalizador da contabilidade, fez nascer a necessidade de se comparar o normativo contabilístico emanado desse órgão com o aplicável atualmente em Angola (Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA)). Assim, com o objetivo de se perceber o estado atual da normalização contabilística nacional face ao internacional (IASB), foi realizado um estudo comparativo entre as práticas contabilísticas angolanas e aquelas que normalmente são seguidas pela maioria dos países a nível mundial.

Neste contexto, elegeu-se como elemento de comparação dois dos principais instrumentos contabilísticos que contribuem para a harmonização contabilística internacional, a Estrutura Conceptual do IASB, de 2018, e algumas das normas do IASB em relação ao normativo contabilístico angolano (PGCA). Todavia, para se atingirem os objetivos propostos, fez-se recurso à análise de conteúdo dos respetivos documentos objetos de comparação através da leitura e análise direta.

Do presente estudo, verificou-se a existência de muitas semelhanças e também diferenças entre as informações de carácter conceptual e de natureza normativa previstas no PGCA angolano em relação as emitidas pelo IASB, assim como algumas ausências de tratamentos contabilísticos a respeito de alguns elementos conceptuais como o de desreconhecimento e o dos conceitos de capital e de manutenção de capital, os quais não são abordados de modo direto no normativo contabilístico angolano.

Palavras-chaves: Harmonização contabilística internacional, IASB, Angola, PGCA.

Abstract

The diversity of accounting practices in the world, where the International Accounting Standards Board (IASB) is considered the main standardizing body of accounting, has led to the need to compare the accounting standards issued by that body with that currently applicable in Angola (Angola's General Accounting Plan (PGCA)). Thus, in order to understand the current state of national accounting standardization vis-à-vis the international (IASB), a comparative study was carried out between Angolan accounting practices and those that are usually followed by most countries worldwide.

In this context, two of the main accounting instruments that contribute to international accounting harmonization, the IASB Conceptual Framework of 2018, and some of the IASB standards in relation to the Angolan accounting standard (PGCA) were selected as a comparison element. However, in order to achieve the proposed objectives, the analysis of the contents of the respective comparative documents through direct reading and analysis was used.

From the present study, there were many similarities as well as differences between the conceptual and normative information provided for in the Angolan PGCA in relation to those issued by the IASB, as well as some lack of accounting treatments regarding some conceptual elements such as derecognition and the concepts of capital and capital maintenance, which are not directly addressed in the Angolan accounting standard.

Keywords: International Accounting Harmonization, IASB, Angola, PGCA.

Índice

AGRADECIMENTOS.....	II
RESUMO	III
ABSTRACT	IV
ÍNDICE DE TABELAS	VI
ABREVIATURAS	VII
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. BREVE ENQUADRAMENTO AO TEMA	1
1.2. OBJETIVOS DO TRABALHO	3
1.3. METODOLOGIA E ESTRUTURA DO TRABALHO	4
2. ENQUADRAMENTO DO TEMA E REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1. DISTINÇÃO ENTRE OS CONCEITOS DE HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	5
2.1.2. <i>Vantagens, desvantagens e obstáculos à harmonização contabilística internacional</i>	8
2.2. O CONTEXTO ATUAL DA HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL	10
2.2.1. <i>O IASB enquanto organismo harmonizador Internacional da contabilidade</i>	11
2.2.2. <i>A importância da Estrutura Conceptual do IASB no contexto harmonizador</i>	13
2.2.3. <i>As normas do IASB no contexto harmonizador internacional</i>	24
2.2.3.1. <i>A importância das IAS/IFRS para os mercados financeiros internacionais</i>	27
2.2.3.2. <i>O processo de adoção interna das normas do IASB por uma região ou país</i>	32
2.3. O SISTEMA CONTABILÍSTICO ANGOLANO E SUA EVOLUÇÃO	35
2.3.1. <i>A estrutura conceptual prevista no PGCA</i>	37
2.3.2. <i>As normas de contabilidade angolana/PGCA</i>	44
2.4. ESTUDOS REALIZADOS NO ÂMBITO DA HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL EM CONTABILIDADE	47
3. METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DA ANÁLISE COMPARATIVA.....	51
3.1. OBJETIVOS DO PRESENTE ESTUDO.....	51
3.2. METODOLOGIA E CRITÉRIOS DE COMPARABILIDADE	53
4. ANÁLISE COMPARATIVA E RESULTADOS OBSERVADOS	57
4.1. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS ESTRUTURAS CONCEPTUAIS	57
4.2. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS DO IASB E O PGCA ANGOLANO	62
5. PROPOSTA PARA O INCREMENTO DA COMPARABILIDADE INTERNACIONAL DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRODUZIDA EM ANGOLA	70
6. CONCLUSÕES	73
6.1. LIMITAÇÕES DO PRESENTE TRABALHO	75
6.2. PROPOSTAS DE LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURAS	76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	77
ANEXOS.....	87

Índice de tabelas

Tabela 1: IAS/IFRS emitidas até 2018	25
Tabela 2: disposição das contas no PGCA	45
Tabela 3: elementos e critérios definidos para a análise comparativa.....	56
Tabela 4: abreviaturas e símbolos usados para facilitar a análise comparativa.....	56
Tabela 5: comparação entre os objetivos das demonstrações financeiras	57
Tabela 6: comparação entre as características qualitativas da informação financeira	58
Tabela 7: comparação entre as demonstrações financeiras e entidade relatora.....	59
Tabela 8: comparação entre a definição, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras.....	60
Tabela 9: comparação entre a apresentação e divulgação da informação financeira	61
Tabela 10: comparação entre os conceitos de capital e de manutenção de capital	61
Tabela 11: IAS/IFRS selecionadas para efeito da análise comparativa	63
Tabela 12: comparação entre a IAS 16 e a conta 11 do PGCA.....	64
Tabela 13: comparação entre a IAS 38 e a conta 12 do PGCA.....	65
Tabela 14: comparação entre as IAS 27, 28 e 40 e as IFRS 3, 9 e 11 e a conta 13 do PGCA	66
Tabela 15: comparação entre a IAS 2 e a conta 21 do PGCA.....	67
Tabela 16: comparação entre a IFRS 15 e as contas 31, 37 e 61-69 do PGCA.....	68

Abreviaturas

ASC	Accounting Standards Codification
AIISG	Accounting International Study Group
ARC	Accounting Regulatory Committee
BM	Banco Mundial
BNA	Banco Nacional de Angola
BODIVA	Bolsa de Dívida e Valores de Angola
CE	Comissão Europeia
CNNCA	Comissão Nacional de Normalização Contabilística de Angola
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EC	Estrutura Conceptual
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
FMI	Fundo Monetário Internacional
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Boards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários
MOU	Memorando de Entendimento
PGCA	Plano Geral de Contabilidade de Angola
SARG	Grupo Consultivo para as Normas de Contabilidade
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
UE	União Europeia
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

1. Introdução

Esta primeira parte, como rega geral, destina-se à apresentação do assunto em estudo, o porquê do mesmo estudo, os objetivos pretendidos e as formas de os alcançarem, situações essas descritas já na continuação desse trabalho.

1.1. Breve enquadramento ao tema

A temática da harmonização contabilística internacional é bastante antiga, onde até 1965 havia pouco interesse por parte dos académicos em se estudar estas matérias, vinculando a crença de que ao se entender as diferenças nas práticas a uniformidade contabilística poderia ser alcançada. Reconhecendo-se, entretanto, que havia impedimentos significativos para se alcançar a comparabilidade contabilística em todo o mundo devido a vários fatores como os históricos, culturais, económicos, legais e políticos (Baker & Barbu, 2007).

Com a globalização e a internacionalização dos mercados, aliado aos escândalos financeiros como o da empresa Alemã *Daimler Benz*¹ na década de setenta e, mais recentemente, já nos anos de 2000, o da empresa Americana *Enron Corporation*², agravaram ainda mais as preocupações com a consistência e a comparabilidade das informações financeiras e, consequentemente, com a harmonização contabilística internacional. Em função desses e outros aspetos, a harmonização contabilística tornou-se imperativa para os países, entidades, investidores, gestores e contabilistas dada a necessidade de comparabilidade das informações financeiras dos diferentes pontos do planeta.

Assim, tornou-se cada vez mais relevante a comparabilidade da informação financeira pois dela depende muito a capacidade de se tomarem decisões económicas, alavancar as empresas e a economia em geral através de financiamento interno ou externo como o da banca, dos mercados de capitais, dos fundos de investimentos, etc. (Balsmeier & Vanhaverbeke, 2016; Ames, 2013).

¹ A então denominada Daimler Benz é uma empresa alemã que na década de setenta pretendeu ser cotada na bolsa de Nova Iorque, onde os milhões de lucros das suas demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas alemãs, ao serem convertidas nas normas americanas, estas apresentaram um prejuízo de milhões de dólares. Este foi um dos choques na comparabilidade da informação financeira e reafirmou a necessidade de um processo de harmonização contabilística internacional.

² A Enron Corporation foi uma companhia de energia americana, líder na altura no mundo em distribuição de energia (eletricidade, gás natural) e comunicação, onde o seu volume de negócio ascendia aos 101 bilhões de dólares no ano de 2000, pouco antes do escando contabilístico e financeiro que ocasionou a sua falência.

Assim, atendendo o percurso histórico de Angola, por ser um país em via de desenvolvimento, e dada a sua crescente necessidade de financiamento, sem esquecermos a recente criação da Bolsa de Dívida e Valores de Angola (BODIVA³), a atitude mais consequente e lógica é procurar harmonizar as suas práticas contabilística face às internacionais, através de um modelo que garanta a sua implementação de modo progressivo, tendo em conta as características do país.

Nesta perspetiva, Angola nas últimas décadas tem experimentado mudanças significativas nas suas regras contabilísticas, de que é exemplo a aprovação para as sociedades comerciais e empresas públicas do Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) baseado nas normas do *International Accounting Standards Board* (IASB) através do Decreto-lei nº 82/01 de 16 de novembro. De igual modo, para o setor financeiro também foi aprovado o Plano de Conta das Instituições Financeiras em conformidade com as normas do IASB através do Instrutivo do Banco Nacional de Angola (BNA) nº 09/07 de 19 de setembro.

Ainda sob a mesma perspetiva, o Conselho de Ministros, aprovou à 25 de Janeiro de 2019 o Diploma Legal que cria a Comissão Nacional de Normalização Contabilística de Angola (CNNCA), enquanto órgão consultivo que tem entre outras funções emitir pareceres e propor normas de contabilidade visando alcançar a desejada harmonização contabilística internacional (*Angola C. d.*, 2019). Todavia, o aludido PGCA, ao ser datado do ano de 2001, e tendo em linha de conta a dinâmica empresarial e a evolução das normas de contabilidade a nível internacional, associado à preocupação de Angola com o processo de harmonização contabilística internacional em curso e a comparabilidade das suas contas, tornou pertinente e relevante a realização deste nosso estudo, incidindo sobre estas matérias.

Neste contexto, é de realçar ainda que a relevância do presente estudo também foi influenciada pela tendência atual da harmonização contabilística internacional promovida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) como o principal órgão normalizador da contabilidade a nível mundial. Todavia, estas e outras motivações exaltaram o interesse em se verificar o estado atual da normalização contabilística angolana face ao internacional, onde se identificou como objeto de estudo dois dos principais elementos que

³ A BODIVA esta é a primeira Bolsa de Valores de Angola e tem como objetivos promover o desenvolvimento do Mercado Regulamentado de Valores Mobiliários e Derivados. Entretanto fornece serviços de negociação e de liquidação de ações e instrumentos de dívida no mercado regulamentado angolano, onde incluem o Mercado de Registro de Valores Mobiliários.

contribuem para a harmonização contabilística, neste contexto, a Estrutura Conceptual e as Normas de Contabilidade.

Logo, no referido contexto, a revisão da literatura por nós realizada revelou a insuficiente produção académica em Angola direcionada para esta temática, com as exceções de *Barros* (2011) e alguns estudos comparativos com Portugal, como são os de *Fançony* (2014), *Santos F. M.* (2014), *Fernandes E. M.* (2011). Tais realidades acrescentaram ainda mais o interesse em se estudar essas matérias, tendo-se considerado que o seu estudo representa uma área pertinente e relevante no contexto atual, quer em termos académicos como práticos. Assim, depois de apresentada a necessidade da realização do presente estudo, na continuação, descrevem-se os objetivos pretendidos.

1.2. Objetivos do trabalho

Como anteriormente descrito, o presente trabalho têm por objetivos comparar a Estrutura Conceptual e as normas do IASB com a normalização contabilística angolana (PGCA) para se identificarem as semelhanças e diferenças neste último e, caso se justifique, propor-se um conjunto de medidas que permitam uma evolução na comparabilidade da informação financeira produzida pelas diferentes entidades sedeadas em Angola. Neste âmbito, o presente estudo tem como base as informações constantes nos respetivos documentos contabilísticos.

Naturalmente, da realização do presente trabalho, é possível inferir o estado da normalização contabilística angolana, permitindo verificar as semelhanças, as diferenças e as insuficiências face à realidade internacional e, neste contexto, ao normativo emitido pelo já referenciado IASB. Face ao exposto e considerando os vários utilizadores da informação financeira, é nossa convicção que o presente trabalho contribui para a perceção do estado da normalização contabilística angolana face à internacional (IASB) tendo em conta os resultados da análise comparativa.

Assim, tais resultados podem ser relevantes para um vasto leque de utilizadores, de que se realça o órgão responsável pela normalização contabilística em Angola, os profissionais e docentes de contabilidade, os investidores, entre outros, por lhes permitirem compreender o estado da normalização contabilística nacional face à realidade internacional. Assim sendo, depois de apresentado os objetivos do presente estudo, na continuação apresentam-se a

metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho e a forma como o mesmo se encontra estruturado.

1.3. Metodologia e estrutura do trabalho

Com o objetivo de se identificarem as semelhanças e diferenças entre o normativo contabilístico nacional e o internacional, a metodologia adotada para efeito do presente trabalho consistiu na realização de uma análise comparativa entre os diferentes assuntos constantes nos documentos emitidos pelo IASB (Estrutura Conceptual e as suas Normas) e os previstos no PGCA angolano.

Assim, depois de apresentada a metodologia adotada para a realização do presente trabalho, na continuação também se procura indicar como o presente estudo se encontra estruturado e organizado. Desta feita, não obstante este primeiro ponto que introduz o tema, justifica o mesmo, descreve os objetivos e apresenta a metodologia adotada, o presente trabalho está constituído por quatro capítulos.

O primeiro capítulo, que corresponde ao ponto dois, começa por enquadrar o tema, distinguindo a harmonização da normalização contabilística, e prossegue descrevendo o contexto atual da harmonização internacional em contabilidade, destacando o principal órgão normalizador e harmonizador internacional. Na continuação, descreve-se o estado da normalização contabilística angolana, seguindo-se, posteriormente, a referência a diversas publicações e estudos cujas temáticas foram por nós consideradas relevantes para o presente trabalho e para as matérias alvo de estudo e análise.

O segundo capítulo, que corresponde ao ponto três, apresenta a metodologia e o desenho da análise comparativa, começando por descrever os objetivos do presente estudo, seguindo-se a metodologia, as técnicas selecionadas e os critérios de comparação, elementos esses que contribuíram para a apresentação dos resultados. Já o terceiro capítulo (ponto quatro) apresenta os resultados da análise comparativa entre a Estrutura Conceptual e as normas do IASB em relação às utilizadas em Angola (PGCA).

Por fim, o quarto capítulo (ponto cinco) descreve o nosso conjunto de propostas para o incremento da comparabilidade internacional da informação financeira produzida em Angola. Finalmente, são apresentadas as conclusões do estudo, seguindo-se as referências bibliográficas utilizadas para o desenvolvimento do presente trabalho, terminando-se com os respetivos anexos.

2. Enquadramento do tema e revisão da literatura

No presente capítulo são abordadas duas realidades, por um lado, procurou-se enquadrar a temática em estudo e o contexto atual da harmonização contabilística internacional, incluindo-se ainda, e nesta conjuntura, uma abordagem sobre a realidade atual em Angola e, por outro, abordaram-se e enquadraram-se alguns dos estudos publicados por diversos autores, relacionados com estas áreas de investigação, nos casos em que estes foram considerados pertinentes no âmbito do presente trabalho.

Nestes termos, e como ponto de partida, iniciámos a nossa abordagem através da distinção entre dois conceitos, o de normalização e o de harmonização contabilística e, dentro deste último, ainda se procurou distinguir a harmonização formal (ou de jure) da harmonização material (ou de facto). Na continuação apresentamos o contexto atual da harmonização contabilística internacional, destacando o principal órgão normalizador a nível mundial e dois dos seus principais instrumentos harmonizadores (a Estrutura Conceptual e as suas Normas de Contabilidade), assim como a importância destes no contexto harmonizador contabilístico internacional.

Na continuação são também descritos o sistema contabilístico angolano e o seu principal documento orientador da escrituração contabilística, destacando neste as informações de natureza conceptual e normativa. Finalmente apresentamos um conjunto de referências a artigos e a estudos empíricos realizados nestas áreas que considerámos relevantes para o nosso trabalho, tendo-se procurado resumir as suas perspetivas, os seus resultados e, ainda, as metodologias adotadas no caso dos estudos empíricos.

2.1. Distinção entre os conceitos de harmonização e normalização contabilística

A revisão da literatura por nós realizada sobre a temática da harmonização contabilística internacional revelou ser frequente existirem referências a duas expressões, muitas vezes consideradas equivalentes, a de “harmonização contabilística” e a de “normalização contabilística”. Assim, e como ponto de partida, procurámos enquadrar e explicar estes dois conceitos já que tal realidade é relevante para o nosso próprio trabalho.

Os termos ora referenciados, segundo o Grande Dicionário da Língua Portuguesa (*Porto Editora*, 2010), apresenta para a “normalização” o significado de uniformizar, normalizar, isto é, o ato ou efeito de regular, que normalmente está intrinsecamente ligada a uma entidade

ou instituição oficialmente autorizada, e para a “harmonização” a ação ou efeito de harmonizar, e harmonizar como conciliação, concordância, conformidade. Logo, a ligação com o termo contabilidade (*Porto Editora*, 2010), resulta em dois conceitos que são:

- “Normalização contabilística”: esta pode ser entendida como a regulamentação emanada por uma entidade ou instituição oficialmente autorizada, com a finalidade de uniformizar as práticas contabilísticas; e
- “Harmonização contabilística”: a qual poderá ser entendida como a ação ou o efeito de conciliar, fazer concordar e conformar as diferentes práticas contabilísticas.

Face ao exposto acima, a normalização contabilística, segundo *Nabais et. al* (2016), traduz-se no “conjunto de ações tendentes a criar uma organização contabilística uniforme, que começa na terminologia e na concepção de um plano de contas, prosseguindo na escolha de esquemas e regras de contabilização uniformemente adotadas e culminando na elaboração de modelos de demonstrações financeiras”. Já a harmonização contabilística, segundo *Chand & Patel* (2008), é “o processo de redução de regras contabilísticas diferentes por forma a melhorar a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras”.

Todavia, *Alexander & Nobes* (2004) apresentam mesmo uma distinção dos dois termos afirmando estes que, a “normalização contabilística” é entendida como a limitação imposta por um conjunto de regras mais rígidas e restritas e, a “harmonização contabilística” é compreendida como o processo que visa aumentar a compatibilidade das práticas contabilísticas, estabelecendo limites para o seu grau de variação.

Ainda *Lemos* (2006) distingue os citados termos, afirmando que a “normalização contabilística” é o processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto a “harmonização contabilística” é o processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país, sendo que a normalização contabilística é um mecanismo que contribui para a harmonização contabilística.

Em função dos conceitos acima apresentados, pode-se inferir que a harmonização contabilística é o processo que utiliza a normalização contabilística com vista a conciliar as diferentes práticas contabilísticas tendo em conta às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país. Contudo e conforme é referido por *Alexander & Nobes* (2004), a normalização contabilística é normalmente associada a um órgão normalizador concreto ou nacional enquanto a harmonização contabilística é uma palavra que tende a estar ligada à normalização supranacional.

Porém, a normalização contabilística tem como importância o facto de permitir maior uniformidade e comparabilidade das práticas contabilísticas nacionais (Monteiro, 2013). Já a harmonização contabilística (Barth, 2015; Jermakowicz *et. al*, 2014; Ames, 2013), têm como finalidades:

- (I) permitir maior comparabilidade internacional das informações financeiras, isto é, possibilita aos utilizadores avaliarem as semelhanças e diferenças entre itens das demonstrações financeiras; e
- (II) aumentar a qualidade dos relatórios financeiros, entendida como aquela que permite tomar decisões informadas.

Todavia, a harmonização pode ocorrer de modo formal ou material, conforme se procura explicar na continuação. Assim sendo, verificou-se que, relativamente ao conceito de harmonização contabilística, este ainda pode ser subdividida em duas vertentes, a harmonização formal (ou de jure) e a harmonização material (ou de facto) (Alexander & Nobes, 2004). Nestes termos, a literatura sobre estas temáticas menciona regularmente estes dois tipos de harmonização contabilística, referindo ainda que a formal, ou de jure, conduz à segunda, à material, ou de facto, (Saraiva *et. al*, 2015; Magro, 2014).

Assim a harmonização formal, ou de jure (baseada em regras, normas, etc.) é aquela que se refere às semelhanças na regulamentação e legislação dos normativos contabilísticos de diferentes países. Já a harmonização material ou de facto (baseada em práticas de relato financeiro) é aquela que assenta nos princípios de referência que conduzem às práticas contabilísticas utilizadas por diferentes entidades e na procura de semelhanças consistentes entre essas práticas (Saraiva *et. al*, 2015; Alexander & Nobes, 2004; Tay & Parker, 1990). De uma forma mais simples podemos dizer que a harmonização material é aquela que se refere à forma como as organizações e os profissionais interpretam e aplicam, na prática, as normas de contabilidade, podendo tais diferenças originar uma comparabilidade aparente das contas.

Entretanto, a harmonização formal ou de jure está ligada aos países de direito romano (*code law*) e o processo de normalização origina-se a partir da lei e com pouca participação dos contabilistas e forte influência do fisco, prevalecendo a forma em relação à essência económica e é orientada por meio de regras. Porém a harmonização material ou de facto está ligada ao direito Consuetudinário (*Common Law*) onde o processo de normalização resulta

dos profissionais de contabilidade e com forte participação dos utilizadores, prevalecendo a essência económica sobre a forma jurídica e é uma orientação com base em princípios (*Fernandes et. al*, 2015).

Contudo, depois de distinguido a “harmonização contabilística” da “normalização contabilística” e, simultaneamente, apresentada a importância e as formas ou tipos de harmonização, na continuação, apresentam-se as vantagens da harmonização internacional em contabilidade, porém este processo não está isento de desvantagens e obstáculos, os quais também mereceram a nossa atenção neste trabalho.

2.1.2. Vantagens, desvantagens e obstáculos à harmonização contabilística internacional

Em função do anteriormente exposto, a harmonização contabilística internacional torna-se pertinente dada a necessidade de comparabilidade das informações contabilísticas credíveis de diferentes pontos do planeta, apresentando assim vantagens, mas de igual modo, desvantagens e, naturalmente, também obstáculos. Por conseguinte, quanto às principais vantagens estas são descritas por um conjunto de autores, dos quais destacamos os seguintes:

- *Ball* (2016): este autor realça como vantagens o facto de às demonstrações financeiras refletirem mais a substância económica das transações do que a sua forma legal (princípio da substância sobre a forma), bem como os ganhos e perdas económicas serem apresentados adequadamente o que permitem fornecer melhores informações financeiras;
- *Trabelsi* (2015) e *Zaidi & Paz* (2015): estes autores realçam a própria globalização dos mercados e o crescimento económico como as principais vantagens da harmonização contabilística internacional;
- *Monteiro* (2013) e *Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski* (2006): quanto a estes autores, os mesmos procuram elencar um conjunto de vantagens como a apresentação das mesmas demonstrações financeiras seja no plano nacional ou no internacional, a eliminação do custo de conversão das demonstrações financeiras, a facilidade de cotar em bolsas internacionais, a atração de maior investimento transfronteiriço e, por fim, a credibilidade e a comparabilidade das informações relatadas nas demonstrações financeiras;

- *Ball* (2006): este autor afirma que a harmonização tem a potencial vantagem de facilitar as comparações internacionais, aumentar a transparência dos relatórios, diminuir os custos de informação, reduzir a assimetria da informação e aumentar a liquidez, competitividade e eficiência dos mercados; e por fim
- *Van et. al* (2005): estes autores referem como vantagens à harmonização contabilística a maior capacidade dos investidores em tomarem decisões financeiras informadas, a diminuição do risco do investidor, a redução dos custos relacionados com a preparação de informações financeiras de acordo com os vários normativos, um maior incentivo para o investimento internacional e um alocar mais eficaz dos recursos financeiros em todo o mundo.

Todavia, e não obstante as reconhecidas vantagens, ainda hoje a harmonização contabilística é alvo de muitas críticas ao apresentar algumas desvantagens, as quais se procuram enumerar seguidamente com menção a alguns autores. Assim, *Camargo* (2017) apresenta como principais desvantagens à harmonização contabilística internacional as dificuldades dos governos locais em conciliarem as diferentes práticas contabilísticas e na produção de políticas fiscais para atender a uma determinada situação pontual, como também afirma que a harmonização é vista como uma imposição dos países desenvolvidos aos em via de desenvolvimento.

Já *Whittington* (2008), na sequência das desvantagens, este autor realça a perda do controlo a nível nacional e a asserção à soberania económica, bem como a dispersão do capital em todo o mundo. Contudo, para além das desvantagens acima enunciadas, é de realçar que a harmonização contabilística também se depara com alguns obstáculos conforme é defendido por alguns autores, de que são exemplos:

- *Parker* (2016): este autor menciona a linguagem (língua) e as diferenças culturais entre os países como alguns dos obstáculos;
- *Magro* (2014): este autor apresenta como um dos grandes argumentos contra à harmonização a introdução de normas iguais a todos os países não tendo em conta as especificidades das suas tradições e as questões culturais e, impondo soluções gerais para situações específicas e particulares de cada país, mercado ou economia;
- *Reis* (2012): este autor argumenta que o estabelecimento de diferenciações e exceções (em nome de interesses particulares) e, a existência de uma tendência para

deter algum controlo ou influenciar o processo de harmonização têm penalizado a desejada harmonização; e

- *Nobes & Parker (2000)*: estes autores apresentam como obstáculos à harmonização contabilística a existência de muitos sistemas contabilísticos, para além da ausência, em alguns países, de órgãos reguladores e de supervisão que fiscalizem a adoção e aplicação das normas internacionais, os nacionalismos existentes nos países, nas empresas e nos profissionais de contabilidade e, por fim, as consequências económicas da própria harmonização contabilística.

No entanto, e independentemente das desvantagens e obstáculos assinalados, a harmonização contabilística é, na verdade, um processo em curso já considerado quase imperativo para os países e empresas, sobre o qual os autores são unânimes em reconhecer as suas vantagens. Face a isso, na sequência, procuramos apresentar o contexto atual da harmonização contabilística internacional.

2.2. O contexto atual da harmonização contabilística internacional

O aumento das atividades transfronteiriças, a integração dos mercados e o desenvolvimento global em geral, exigem informações comparáveis e transparentes para as entidades que operam nesses mercados, ou seja, a harmonização contabilística internacional (*Vallišová & Dvořáková, 2012*). Assim o processo atual de harmonização internacional em contabilidade data de muitas décadas, motivado pela importância do mesmo no contexto empresarial e, principalmente, como já referido, na globalização dos mercados.

Assim, o referido processo foi, durante muito tempo, disputado entre dois dos principais órgãos normalizadores da contabilidade, o *Financial Accounting Standards Board (FASB)* dos Estados Unidos da América (EUA) e o *International Accounting Standards Boards (IASB)*, enquanto instituição internacional, onde este último obteve maior protagonismo, como o principal órgão normalizador da contabilidade a nível mundial, dado o seu carácter independente e privado.

Face a isso, na presente subseção, é apresentada uma descrição do principal órgão normalizador da contabilidade a nível mundial (o IASB) onde se realça a sua Estrutura Conceptual (*Conceptual Framework*) e as suas respetivas Normas de Contabilidade, dada as suas importâncias neste contexto harmonizador e até para os objetivos deste trabalho, pois

ambos constituem os principais objetos de estudo. Na continuação, ainda se abordam a importância das normas do IASB para os mercados financeiros internacionais e o processo de adoção interna das referidas normas.

2.2.1. O IASB enquanto organismo harmonizador Internacional da contabilidade

A diversidade de práticas contabilísticas, a necessidade de harmonizar essas práticas no mundo e de uma linguagem contabilística comum para atender os mercados de capitais que se tornaram mais internacionais (Whittington, 2005), fez emergir o *International Accounting Standards Boards* (IASB) para minimizar essas divergências e permitir uma linguagem contabilística única como o órgão normalizador e harmonizador da contabilidade a nível mundial.

Assim, o IASB foi constituído a 29 de junho de 1973 com a designação de *International Accounting Standards Committee* (IASC), na sequência do acordo entre os órgãos reguladores da contabilidade na Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos da América (Rodrigues, 2016; Trabelsi, 2015; Ball, 2006; Gornik-Tomaszewski S., 2005; Alexander & Nobes, 2004;).

Todavia a sua origem remonta ao ano de 1966 aquando de um acordo entre o Canadá, Reino Unido e Estados Unidos da América para a criação de um grupo com o objetivo de efetuarem estudos comparativos das tendências da contabilidade nos três países, o que implicou a criação em 1967 do “*Accounting International Study Group*” (AISG) e, entretanto, esta organização é que posteriormente deu origem ao IASC (Rodrigues, 2016; Trabelsi, 2015; Ball, 2006; Gornik-Tomaszewski S., 2005; Alexander & Nobes, 2004).

Face à necessidade de credibilizar a organização e obter maior aceitação internacional, em 2001 foi dado maior foco ao relato financeiro, com o então IASC a sofrer uma transformação interna e a dar origem ao atual IASB. Neste contexto, na primeira reunião deste órgão, ficou deliberado que as normas de contabilidade e as respetivas interpretações a emitirem, passariam a designar-se *International Financial Reporting Standards* (IFRS), em vez de *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), em vez de *Standing Interpretations Committee* (SIC) respectivamente (Lourenço et. al, 2015; Saraiva et. al, 2015; Ball, 2006).

Logo e como resultado da mencionada transformação do então IASC para o atual IASB, presentemente coexistem, em simultâneo, quer as anteriores IAS e SIC, como as mais recentes IFRS e IFRIC, tratando naturalmente assuntos diferentes, onde as primeiras têm vindo a serem substituídas gradualmente pelas segundas (*Gonçalves et. al, 2016 b*).

Assim o IASB é um organismo internacional independente, com sede em Londres, responsável pela emissão das IFRS e tem como objetivo, segundo sua declaração de missão, “desenvolver *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que tragam transparência, responsabilização e eficiência aos mercados financeiros no mundo todo. O nosso trabalho serve ao interesse público, promovendo a confiança, o crescimento e a estabilidade financeira de longo prazo na economia global” (*IFRS, 2018; Jorissen, 2015; Trabelsi, 2015*).

Porém, o papel do IASB está alicerçado em dois prismas, que têm como fim último a harmonização contabilística e a eficiência aos mercados financeiros a nível mundial. Sendo o primeiro a emissão das IFRS, que são um conjunto de normas de contabilidade globais de alta qualidade, transparentes e comparáveis (*Zaidi & Paz, 2015*) e, o segundo, a emissão das IFRIC, que são interpretações das IFRS destinadas à preencherem importantes lacunas das normas, e não à fornecerem orientações detalhadas de aplicações que podem ser obtidas através das normas existentes e da estrutura conceptual (*Whittington, 2005*).

Todavia, o IASB ainda é responsável pela emissão e publicação do *Conceptual Framework* (Estrutura Conceptual (EC)) que é o documento contabilístico a ter em conta na elaboração das demonstrações financeiras e também na elaboração das suas próprias normas. De realçar que a sua primeira EC foi emitida e publicada em 1989 que, entretanto, já foi revista e atualizada, inicialmente em 2010 (estando atualmente em vigor) e, posteriormente em 2018, que por conseguinte, entrará em vigência a partir de 2020 (*Gornik-Tomaszewski & Choi, 2018; IASB, 2018*).

Contudo o IASB é o organismo normalizador internacional responsável pela emissão e publicação da sua *Conceptual Framework* e das IAS/IFRS que, entretanto, são os dois principais documentos que ajudam muito a harmonizar as práticas contabilística a nível mundial. Assim, dada a pertinência destes documentos (e até para efeito do presente trabalho), na continuação, descreve-se inicialmente a importância da EC do IASB no contexto harmonizador contabilístico internacional e, posteriormente, a das suas normas.

2.2.2. A importância da Estrutura Conceptual do IASB no contexto harmonizador

A Estrutura Conceptual (EC) é o documento a ter em conta na elaboração e interpretação das demonstrações financeiras. Assim sendo, antes da descrição da Estrutura Conceptual do IASB, far-se-á um breve enquadramento sobre a pertinência desse documento como um dos elementos que contribuem para a harmonização em contabilidade pois que, conforme é referido por *Barth* (2015), o sucesso da harmonização contabilística internacional depende muito, entre outros elementos, de um conjunto de normas de contabilidade de aceitação generalizada obediente a uma estrutura conceptual que reúna o maior consenso possível.

Neste âmbito, ainda autores como *Mala & Chand* (2015) ou *Santos L. L.* (2006) afirmam que, a estrutura conceptual é considerada a pedra angular da contabilidade e o processo de harmonização contabilística é aquele que está, de alguma forma, estruturado e alicerçado neste tipo de documento contabilístico. Tais afirmações são reveladoras da importância desse documento no contexto harmonizador contabilístico internacional em curso.

Assim sendo a estrutura conceptual, segundo *Gornik-Tomaszewski & Choi* (2018) é entendida como um sistema lógico de objetivos inter-relacionados e conceitos básicos que prescrevem a natureza, a função, e os limites dos relatórios financeiros que devem levar ao desenvolvimento de orientações consistentes, baseadas em regras ou em princípios.

Também *Gonçalves et. al* (2016 b) definem a estrutura conceptual como aquele documento contabilístico que estabelece os objetivos, os principais utilizadores, as características qualitativas e os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, criando assim uma base útil de trabalho quer aos preparadores dessas informações como aos seus utilizadores, ajudando-os na sua interpretação.

Todavia, autores como *Gornik-Tomaszewski & Choi* (2018), *Ball* (2016), *García* (2016), *Santos L. L.*, (2006) e *Alexander & Nobes* (2004) elencam um conjunto de aspetos a respeito de uma estrutura conceptual como seja a finalidade e os elementos que as constituem, os quais não apresentam grandes diferenças aos apresentados nas estruturas conceptuais do IASB. Assim, considerando que a Estrutura Conceptual do IASB de março de 2018 é uma atualização da de 2010 e uma vez que a vai substituir em 2020, para efeito do presente trabalho, procuramos apenas abordar a Estrutura Conceptual de 2018.

Assim sendo, a Estrutura Conceptual do IASB (de 2018) é o documento que estabelece os objetivos e os conceitos subjacentes à preparação e apresentação de demonstrações

financeiras para fins gerais (*IASB*, 2018). Logo, a citada estrutura conceptual tem como objetivos:

- auxiliar o Conselho a desenvolver IFRS baseadas em conceitos consistentes;
- auxiliar os preparadores das demonstrações financeiras a desenvolverem políticas contabilísticas consistentes quando nenhuma norma se aplicar a uma transação ou outro evento em particular, ou quando uma norma permitir a escolha da política contabilística;
- auxiliar os utilizadores das informações financeiras na interpretação das demonstrações financeiras elaboradas em conformidade com as suas normas.
- ajudar o Conselho a promover a harmonização de regras, normas e procedimentos contabilísticos relacionados à apresentação de demonstrações financeiras; e
- ajudar os organismos nacionais de normalização a elaborarem normas nacionais.

Logo, e em função dos objetivos acima expostos, é possível inferir a importância desse documento, como estabelece a própria Estrutura Conceptual do IASB, que é o de ajudar o Conselho a promover a harmonização de regras, normas e procedimentos contabilísticos em todo o mundo. Entretanto, para além dos objetivos acima apresentados, a EC do IASB também destaca que não é uma norma e em caso de conflito entre esta e uma IFRS, prevalecem as especificidades das normas (*IASB*, 2018). Assim, a EC do IASB de 2018 para facilitar o cumprimento do seu propósito, encontra-se estruturada em oito capítulos os quais abordam os assuntos seguintes:

- (I) o objetivo das demonstrações financeiras ou do relato financeiro;
- (II) as características qualitativas da informação financeira;
- (III) as demonstrações financeiras e a entidade relatora;
- (IV) os elementos das demonstrações financeiras;
- (V) o reconhecimento e desreconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- (VI) a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
- (VII) a apresentação e divulgação; e
- (VIII) os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Seguidamente, procura-se desenvolver e explicar cada um dos pontos acima referenciados, já que se considera que uma estrutura conceptual completa deve incluir as oitos vertentes e, simultaneamente, pelo facto destas (vertentes) também serem um dos objetivos seguido com a realização do presente trabalho. Neste sentido, são assim descritos:

(I) Objetivo das demonstrações financeiras

O objetivo como fim último a atingir, no parágrafo 1.2 da EC do IASB de 2018, objetivo das demonstrações financeira ou do relato financeiro para fins gerais, é descrito como o de fornecer informações financeiras sobre a entidade que relata que seja útil para os investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais no processo de tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos a entidade. Essas decisões podem ser sobre:

- a) a compra, venda ou a manutenção de instrumentos de capital e de dívida;
- b) a concessão ou liquidação de empréstimo e outras formas de créditos e; ou
- c) exercer o direito de votar, ou outra forma de influenciar, as ações da administração que afetam o uso dos recursos económicos da entidade.

Assim para que a informação financeira fornecida pela entidade seja verdadeira e apropriada, para além de cumprir com certas características qualitativas, como serão descritas na continuação, é necessário o cumprimento de dois pressupostos fundamentais subjacentes a ter em conta na elaboração das demonstrações financeiras que, entretanto, são (*Antão et. al, 2015; Alexander & Nobes, 2004*):

- o regime de acréscimo – este orienta que as transações e outros acontecimentos são registados (reconhecidos) nas demonstrações financeiras do período que dizem respeito e não quando os fluxos de caixa e/ou seus equivalentes sejam recebidos ou pagos; e
- o pressuposto da continuidade – na qual é referido que as demonstrações financeiras são normalmente elaboradas neste pressuposto, isto é, não há intenção de liquidar a entidade, mas se for esse o caso, a entidade deve divulgar esse facto nas suas demonstrações financeiras e preparar as mesmas numa base de liquidação.

Todavia, são os pressupostos fundamentais a ter em atenção na elaboração das demonstrações financeiras que norteiam o cumprimento das características qualitativas da informação financeira. Face a isso, na continuação, procuramos apresentar as características

qualitativas que devem ser tidas em consideração no processo de elaboração das demonstrações financeiras.

(II) Características qualitativas da informação financeira

As características qualitativas devem ser entendidas como as propriedades que tornam a informação útil aos utilizadores. Assim sendo, e segundo o parágrafo 2.4 da EC do IASB de 2018, este prescreve como características qualitativas da informação financeira fundamentais, a relevância e a representação fiel e, apresenta a comparabilidade, a verificabilidade, a oportunidade e a compreensão como um melhoramento dessas características qualitativas. já o parágrafo 2.13, este por sua vez descreve que uma representação é fiel quando for completa, neutra e livre de erros.

Assim, em termos de conceitos, estes não diferem dos apresentados por autores como *Gonçalves et. al* (2016 b) ou *Alexander & Nobes* (2004) como se pode observar na sequência:

- a relevância: esta consiste em orientar no sentido de fazer com que a informação financeira prestada permita a tomada de decisões, ou seja, possa fazer a diferença na tomada de decisões financeiras (§2.6 da EC do IASB de 2018). Entretanto, o conceito de relevância em contabilidade está muito subjacente ao da materialidade que é a capacidade de influenciar a decisão, quando é omitida ou distorcida a informação financeira (§ 2.11 da EC do IASB de 2018); e

- a representação fiel: esta consiste em orientar no sentido de fazer com que a informação financeira represente fielmente a substância económica e os fenómenos que ela pretende representar (§ 2.12 da EC do IASB de 2018). Logo, e segundo o parágrafo 2.13 da EC do IASB de 2018, para que a informação financeira apresente de forma fidedigna o que pretende relatar ela deve ser:

- completa – isto é, deve incluir todas as informações necessárias para um usuário entender o fenómeno que está sendo representado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias (§ 2.14 da EC do IASB de 2018);
- neutra – isto é, sem desvios, ou seja, não deve indiciar um resultado pré-concebido e deve ter em atenção a prudência, que é o exercício de cautela ao se fazer julgamentos em condições de incertezas (§2.15 e 2.16 da EC do IASB de 2018); e

- livre de erros – isto é, não houve erros ou omissões na descrição do fenómeno nem no processo usado para produzir a informação financeira (§ 2.18 da EC do IASB de 2018).

Ainda sobre as características qualitativas da informação financeira, no que diz respeito ao seu melhoramento, na EC do IASB de 2018 estas são assim descritas:

- a comparabilidade – esta visa orientar no sentido de permitir que as informações financeiras possam ser comparadas de e entre entidades e, simultaneamente, sejam consistentes que é a utilização dos mesmos métodos para os mesmos itens, seja em mesmo período ou entre períodos (§ 2.24 e 2.26 da EC do IASB de 2018);
- a oportunidade – esta orienta no sentido de se proporcionar informação a tempo de ser capaz de influenciar as decisões económicas (§ 2.33 da EC do IASB de 2018);
- a verificabilidade – esta tem a finalidade de orientar no sentido de ajudar a garantir aos utilizadores que as informações financeiras representam fielmente os factos económicos que pretendem representar (§ 2.30 da EC do IASB de 2018); e
- a compreensibilidade – esta orienta no sentido de tornar as informações financeiras perceptíveis a todos os utilizadores (§ 2.34 da EC do IASB de 2018).

Todavia, os reflexos da utilidade das características qualitativas podem ser observados à partir das demonstrações financeiras que são as principais fontes de informações financeiras das entidades. Assim, na sequência, descrevem-se os tipos de demonstrações financeiras e a entidade relatora.

(III) As demonstrações financeiras e a entidade relatora

Segundo os parágrafos 3.1 e 3.2 da EC do IASB de 2018, as demonstrações financeiras são uma forma particular de relatórios financeiros que fornecem informações financeiras sobre os ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos da entidade que relata que seja útil aos utilizadores para avaliarem as perspetivas futuras de entradas líquidas de caixa à entidade e a administração dos recursos económicos da entidade. Entretanto, segundo o parágrafo 3.3 da EC do IASB de 2018, essas informações são fornecidas:

- a) na demonstração da posição financeira (balanço), mediante o reconhecimento de ativos, passivos e capitais próprios;

- b) na demonstração do desempenho financeiro (demonstração dos resultados), por meio do reconhecimento de rendimentos e gastos; e
- c) em outras demonstrações e notas que apresentem e divulguem informações sobre:
 - (i) os ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos reconhecidos (ver § 5.1) e, incluindo a informação sobre a sua natureza e riscos resultantes dos ativos e passivos reconhecidos;
 - (ii) os ativos e passivos que não foram reconhecidos (ver § 5.6) e, incluindo a informação sobre a sua natureza e sobre os riscos deles decorrentes;
 - (iii) os fluxos de caixa;
 - (iv) as contribuições dos detentores de capitais próprios e distribuições a eles; e
 - (v) os métodos, premissas e julgamentos utilizados na estimativa dos valores apresentados ou divulgados, e mudanças nesses métodos, premissas e julgamentos.

Entretanto, os parágrafos 3.15 e 3.17 da EC do IASB de 2018 fazem menção às demonstrações financeiras consolidadas e não consolidadas, descrevendo a primeira como aquela que se destina à fornecer informações sobre os ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos de uma empresa-mãe e de suas subsidiárias como uma única entidade que relata, enquanto a segunda é destinada à fornecer o mesmo tipo de informação, mas apenas da empresa-mãe sem incluir as suas subsidiárias.

Todavia, no que se refere à entidade relatora, embora o IASB não tenha autoridade para determinar quem deve ou deveria preparar as demonstrações financeiras, o parágrafo 3.10 da EC do IASB de 2018 prescreve que é aquela entidade que escolhe ou é obrigada a preparar demonstrações financeiras e não necessariamente uma entidade legal. Contudo, as demonstrações financeiras são constituídas por um conjunto de elementos que se procuram identificar seguidamente.

(IV) Elementos das demonstrações financeiras

No processo de elaboração das demonstrações financeiras é necessário definir os elementos a constar nos respetivos mapas financeiros. Assim, e como o termo indica, os elementos são as principais peças objeto de registo nas demonstrações financeiras e proporcionam uma leitura mais exaustiva das mesmas. Logo, segundo o parágrafo 4.1 da EC

do IASB de 2018, os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição financeira (balanço) e do desempenho (demonstração dos resultados) são:

- os ativos – estes são descritos como o recurso económico atual controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Todavia, um recurso económico é descrito como um direito que tem o potencial de produzir benefícios económicos (§ 4.3 e 4.4 da EC do IASB de 2018);
- os passivos – estes são descritos como a obrigação presente da entidade de transferir um recurso económico como resultado de eventos passados. Porém, a obrigação é descrita como o dever ou responsabilidade que a entidade não tem a capacidade prática para evitar (§ 4.26 e 4.29 da EC do IASB de 2018);
- os capitais próprios – estes são descritos como a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos (§ 4.63 da EC do IASB de 2018);
- os rendimentos – estes são descritos como o aumento nos benefícios económicos do período como entrada, aumento de ativo e ou diminuição de passivo que aumente o capital próprio e que não sejam entradas dos subscritores de capitais (§ 4.68, da EC do IASB de 2018); e
- os gastos – estes são descritos como a diminuição nos benefícios económicos do período como saída, diminuição de ativo, ou aumento de passivo que resulte em redução de capital próprio e que não sejam pela distribuição aos detentores de capitais (§ 4.69 da EC do IASB de 2018).

Contudo os conceitos dos elementos das demonstrações financeiras acima apresentados identificam as suas características essenciais, mas não especificam os critérios para o registo ou remoção que, por sua vez, como expostos na sequência, estes são descritos no reconhecimento e no desreconhecimento.

(V) Reconhecimento e desreconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

No processo de elaboração das demonstrações financeiras, para além da definição dos elementos, também é necessário determinar quais elementos devem constar nas demonstrações financeiras. Assim o reconhecimento e o desreconhecimento destinam-se a fazerem com que as demonstrações financeiras apenas apresentem os elementos que devem

ser objeto de registo nas referidas demonstrações financeiras. Face a isso, na continuação, inicialmente (a), apresentam-se os critérios de reconhecimento e, posteriormente (b), os de desreconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras estabelecidos na EC do IASB de 2018. Nestes termos, temos:

a) reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

O reconhecimento é dos processos mais complexos, pois determina o momento e os elementos a serem registados nas demonstrações financeiras. Assim entende-se por reconhecimento o processo de incorporar nas demonstrações financeiras um item que satisfaça a definição de um elemento e, ainda, os respetivos critérios de reconhecimento (*IASB*, 2018).

Logo, e conforme os parágrafos 5.1 e 5.6, o reconhecimento é efetuado mediante a descrição do elemento em palavras e por um valor monetário, isto é, quando reunir os critérios de definição de um elemento das demonstrações financeiras. Entretanto, e segundo o parágrafo 5.7 da EC do IASB de 2018, o reconhecimento só é apropriado se resultar em:

- informação relevante sobre o ativo ou passivo e sobre quaisquer rendimentos, gastos ou alterações nos capitais próprios (ver § 5.12-5.17); e
- uma representação fidedigna do ativo ou passivo e de quaisquer rendimentos, gastos ou alterações nos capitais próprios (ver § 5.18-5.25).

b) Desreconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

O desreconhecimento, segundo o parágrafo 5.26 da EC do IASB de 2018, é o processo de remoção de todo ou parte de um ativo ou passivo, anteriormente reconhecido, na demonstração da posição financeira de uma entidade. Por conseguinte, e segundo os parágrafos 5.26 e 5.27 da mesma EC, o desreconhecimento deve ter como objetivo representar fielmente os ativos e passivos retidos (reconhecidos) após a transação, se houver, e qualquer alteração nos mesmos como resultado da transação que conduziu ao desreconhecimento que normalmente ocorre para:

- os ativos, quando a entidade perde o controlo de todo ou parte do ativo anteriormente reconhecido; e
- os passivos, quando a entidade deixar de ter uma obrigação presente para todo ou parte do passivo anteriormente reconhecido.

Porém, e segundo o parágrafo 5.24 da EC do IASB de 2018, a representação fiel de um ativo, passivo, capital próprio, rendimento ou gasto não envolve apenas o reconhecimento, mas também à mensuração e até à apresentação e divulgação de informações sobre os respectivos elementos nas demonstrações financeiras. Face a isso, na sequência, procura-se descrever as bases usadas para a mensuração dos elementos nas demonstrações financeiras.

(VI) Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

A mensuração como processo que é de atribuição de valor aos elementos nas demonstrações financeiras, é a outra etapa complexa pois existem várias bases de mensuração. Logo, a mensuração vem descrever os critérios para a atribuição de valores aos elementos das demonstrações financeiras para o seu posterior registo (*Gonçalves et. al*, 2016 a) que, segundo a EC do IASB de 2018, esta pode ser efetuada mediante as bases de mensuração seguintes:

a) - mensuração com base ao custo histórico – esta visa fornecer informação sobre os elementos derivados a partir do preço histórico da transação ou evento que deu origem ao item considerado para a medição (§ 6.4 da EC do IASB de 2018). Assim, os ativos são registados pelo custo incorrido na aquisição ou produção, o qual compreende a retribuição paga para o adquirir ou desenvolver acrescido dos custos de transação, enquanto os passivos devem ser contabilizados pelo valor da contraprestação recebida para incorrer ou assumir o passivo menos os custos de transação (§ 6.5 da EC do IASB de 2018); e

b) - mensuração com base ao valor atual – esta base ajuda a fornecer informações monetárias sobre os elementos, usando informações atualizadas para refletir as condições na data de mensuração (§ 6.10 da EC do IASB de 2018). Entretanto, e conforme o parágrafo 6.11 da EC do IASB de 2018, as bases para mensurar o valor atual incluem:

- o justo valor: este estabelece que os ativos são registados pelo preço que seria recebido para o vender, ou pago para transferir um passivo, numa transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração (§ 6.12 da EC do IASB de 2018);

- valor de uso e de realização (liquidação): estes determinam que os ativos são registados pelo valor presente dos fluxos de caixa e/ou seus equivalentes que uma entidade espera obter do seu uso e da sua alienação final e, os passivos são registados pelos seus valores presente de caixa e/ou seus equivalentes, que uma entidade espera ser obrigada a transferir quando cumpre um passivo (§ 6.17 da EC do IASB de 2018); e

- o custo corrente: este determina que os ativos são registrados pelo valor de caixa e/ou seus equivalentes que teriam de ser pagos na data de mensuração mais os custos de transação se o mesmo ativo ou um equivalente fosse adquirido atualmente e, os passivos são contabilizados pelos valores da contraprestação que seria recebida por um passivo equivalente na data de mensuração menos os custos de transação que seriam incorridos naquela data (§ 6.21 da EC do IASB de 2018).

Contudo para que a informação financeira fornecida através de uma das diferentes bases de mensuração acima referenciadas seja útil aos utilizadores, esta deve ser relevante e representar fielmente o que pretende representar e, ainda, ser comparável, verificável, oportuna e compreensível (§ 6.45 da EC do IASB de 2018). Face a isso, depois de apresentados os elementos das demonstrações financeiras e as situações que permitem o seu registo nas mesmas, procuramos descrever seguidamente os procedimentos necessários para a sua apresentação e divulgação.

(VII) Apresentação e divulgação

A apresentação e a divulgação estas são entendidas como o processo usado por uma entidade que relata para comunicar informações financeiras sobre os seus ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos através das suas demonstrações financeiras (§ 7.1 da EC do IASB de 2018). Assim, a apresentação e divulgação, estas se destinam a especificarem os princípios a ter em conta na apresentação das demonstrações financeiras que são:

- o primeiro princípio consiste em classificar os ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos com base nas características compartilhadas para fins de apresentação e divulgação. Tais características incluem, mas não estão limitadas, a natureza do item, a sua função dentro das atividades conduzidas pela entidade e, também a forma como é mensurado o elemento (§ 7.7 da EC do IASB de 2018); e

- o segundo princípio consiste na soma de ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos que possuem características semelhantes e estão incluídos na mesma classificação (§ 7.20 da EC do IASB de 2018).

Todavia, a apresentação e divulgação das informações financeiras só é apropriada quando se concentrarem nos objetivos e princípios de apresentação e divulgação (não em regras) e, simultaneamente, permitam classificar as informações de uma maneira que se agrupe itens semelhantes e se separe os diferentes de modo a não ficarem obscurecidos nem

por detalhes desnecessários nem por agregação excessiva nas demonstrações financeiras. Entretanto, no seguimento da exposição dos elementos da EC do IASB, na continuação, procura-se apresentar e descrever os conceitos de capital e de manutenção de capital.

(VIII) Conceitos de capital e de manutenção de capital

O capital próprio é definido como sendo representativo do interesse dos proprietários na entidade, ou seja, representa o interesse residual nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos (*Lopes, 2017; Rodrigues J. , 2016*). Assim, no parágrafo 8.1 da EC do IASB de 2018 neste são estabelecidos dois conceitos de capital: (i) o conceito financeiro de capital, definido como o dinheiro investido ou poder de compra investido (neste contexto, o capital é tido como sinónimo de ativos líquidos ou património líquido da entidade) e, (ii) o conceito físico de capital que representa a capacidade operacional em que, neste contexto, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade.

Em função dos conceitos de capital acima descritos e de acordo com o parágrafo 8.3 da EC do IASB de 2018, estes dão origem aos da manutenção de capital que, entretanto, são:

a) Manutenção de capital financeiro, cujo conceito estabelece que o lucro é um ganho somente se o montante financeiro (ou dinheiro) do ativo líquido no final do período exceder o montante financeiro (ou dinheiro) do ativo líquido no início do período, após excluir quaisquer distribuições para e, ou contribuições dos proprietários durante o período; e

b) Manutenção do capital físico, neste o conceito estabelece que o lucro é um ganho apenas se a capacidade produtiva física (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no final do período exceder a capacidade produtiva física do início do período, após excluir quaisquer distribuições e, ou contribuições dos proprietários durante o período.

Todavia, e segundo o parágrafo 8.4 da citada EC, os conceitos de manutenção de capital ajudam uma entidade a definir o capital que ela procura manter e fornecem a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, por ser o ponto pelo qual o lucro é medido. Assim somente as entradas de ativos que excedam os valores necessários para manter o capital podem ser consideradas como lucro e, portanto, como um retorno sobre o capital, ou seja, o lucro é o residual. Porém, o caso inverso, isto é, se os gastos excederem os rendimentos, o valor residual é uma perda.

No geral, face ao exposto nesta subsecção, podemos resumidamente afirmar que a EC do IASB é aquele documento contabilístico que tem por objetivo descrever os pressupostos a ter em conta na elaboração das demonstrações financeiras, bem como estabelecer as regras para a elaboração e interpretação das normas, pois são estas que ditam o registo contabilístico e são as principais bases para a harmonização contabilística. Face a isso, e como já referenciado ao longo deste trabalho (e, simultaneamente, por constituir o outro objetivo por nós perseguido), na continuação apresentam-se e descrevem-se as normas do IASB.

2.2.3. As normas do IASB no contexto harmonizador internacional

O sucesso da harmonização contabilística internacional depende muito, entre outros elementos, de um conjunto de normas de contabilidade de aceitação generalizada (*Barth*, 2015; *Reis*, 2012). Assim, as normas de contabilidade, segundo *Gonçalves et. al* (2016 b), são instrumentos contabilísticos que tratam assuntos específicos nas vertentes de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação.

Logo, as normas de contabilidade são de suma importância pois são elas que orientam o processo de registo e apresentação das informações nas demonstrações financeiras. Por conseguinte, como concluíram *Zaidi & Paz* (2015) em um estudo sobre o impacto da adoção das IFRS, uma revisão da literatura, os reguladores nacionais acreditam que o IASB oferece um conjunto coerente de normas e práticas contabilísticas que ajudam a harmonizar e a melhorar tanto a qualidade como a credibilidade da informação financeira prestada.

Assim as normas emitidas pelo IASB são as denominadas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) e são entendidas como um conjunto de normas globais de alta qualidade, transparentes e comparáveis (*Zaidi & Paz*, 2015), que ajudam muito a harmonizar as práticas contabilísticas a nível mundial. Por conseguinte e conforme *Ball* (2006), as IFRS pretendem ser um conjunto de regras de aplicação idêntica nos relatórios financeiros das entidades em todo o mundo. Nestes termos, autores como *Alegria* (2017) ou *Zaidi & Paz* (2015) descrevem a importância das IFRS ao referirem que estas:

- permitem a aplicação dos mesmos princípios contabilísticos em todos os países que adotam, o que facilita a leitura e análise das demonstrações financeiras produzidas;
- facilitam os contabilistas, porque o entendimento das IFRS permite expandir o seu mercado de trabalho em diferentes países; e

- garantem a qualidade das informações, porque orientam o registo contabilístico para que tenha incidência ou possa ter na situação financeira da entidade, independentemente do carácter fiscal.

Todavia às IFRS são documentos dinâmicos e, nestes termos, sujeitas a atualizações. Assim a lista que se segue (Tabela 1) são referidas as normas do IASB (IAS/IFRS) emitidas até ao ano de 2018 e atualmente em vigor:

Tabela 1: IAS/IFRS emitidas até 2018

Normas de contabilidade emitidas pelo IASB			
IAS	Descrição	IFRS	Descrição
1	Apresentação de Demonstrações Financeiras	1	Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro
2	Inventários	2	Pagamento com Base em Ações
7	Demonstração dos fluxos de caixa	3	Concentrações de Atividades Empresariais
8	Políticas Contabilísticas, Alteração nas Estimativas Contabilísticas e Erros	4	Contrato de Seguros
10	Acontecimento após a Data de Balanço	5	Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
12	Imposto sobre o Rendimento	6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
16	Ativos Fixos Tangíveis	7	Instrumentos Financeiros: Divulgações
19	Benefícios dos Empregados	8	Segmentos Operacionais
20	Contabilização de Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais	9	Instrumentos Financeiros
21	Efeitos de Alteração em Taxas de Câmbio	10	Demonstrações Financeiras Consolidadas
23	Custo de Empréstimos Obtidos	11	Empreendimentos Conjuntos
24	Divulgações de Partes Relacionadas	12	Divulgações de Interesses em Outras Entidades
26	Contabilização e Planos de Benefício de Reforma	13	Mensuração ao Justo Valor
27	Demonstrações Financeiras Separadas	14	Contas de Diferimentos Regulatórias
28	Investimentos em Associadas	15	Receita de Contratos com Clientes
29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	16	Locações
32	Instrumentos Financeiros: Apresentação	17	Contrato de Seguros ⁴
33	Resultado por Ação		
34	Relato Financeiro Intercalar		
36	Imparidade de Ativos		
37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes		
38	Ativos Intangíveis		
39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração		
40	Propriedades de Investimento		
41	Agricultura		

Fonte: adaptado de IFRS (2018); Deloitte (2018)

⁴ A IFRS 17- Contrato de Seguros, também já foi aprovada, mas apenas entrará em vigor em 2021.

A tabela acima apresenta numa das colunas as IAS emitidas pelo anterior IASC e que ainda se encontram em vigor e, na outra, as IFRS entretanto já emitidas pelo IASB, onde se pode observar a ausência de algumas IAS pelo facto destas já terem vindo a ser, progressivamente, substituídas pelas atuais IFRS. Assim a referida tabela apresenta as IAS/IFRS que geralmente são adotadas no momento atual na elaboração das demonstrações financeiras pelas empresas a elas sujeitas (Deloitte, 2018; IFRS, 2018).

De salientar que as normas do IASB, para facilitarem o processo de registo e a desejada harmonização contabilística internacional, são constituídas por um conjunto de elementos que orientam e facilitam a sua interpretação. Elementos esses que, segundo *Canibano & Mora* (2000) em um estudo sobre a avaliação do significado estatístico da harmonização de facto, um estudo sobre atores globais europeus, deram-nos a entender que é possível harmonizar as normas ou as práticas contabilísticas respeitando os critérios de reconhecimento, mensuração e/ou até de divulgação. Assim, e em regra, o conteúdo das citadas normas é composto pelos elementos seguintes:

1. introdução/âmbito – nesta parte da norma é onde se prescrevem o objetivo, o âmbito e a definição dos termos utilizados nas respetivas normas;
2. reconhecimento – neste ponto da norma é onde são descritas as situações que são objeto de registos segundo critérios próprios constantes nas normas;
3. mensuração – esta pode ser inicial (feita no reconhecimento inicial) e subsequente (feita em função das alterações aos elementos). Contudo, é neste ponto da norma que são descritos os critérios de atribuição de valores, ou seja, as bases de mensuração dos elementos nas demonstrações financeiras;
4. apresentação - nesta parte da norma é onde são expostas as orientações, a respeito das demonstrações financeiras, onde devem figurar os elementos e factos patrimoniais; e
5. divulgação – neste ponto da norma é onde são prescritos os critérios, procedimentos e orientações para a divulgação.

Entretanto, dada a importância das IAS/IFRS no contexto harmonizador e para efeito desse trabalho, em função da quantidade de normas existentes (tabela 1), não nos é possível apresentarmos todas as normas e os respetivos elementos que as compõem. Assim, para se minimizar a presente limitação, fez-se recurso ao anexo I, isto é, no sentido de se apresentar

apenas os tratamentos contabilísticos daquelas normas que (conforme forem determinadas na metodologia) constituírem os objetos de comparação para efeito do presente trabalho.

Contudo, as IAS/IFRS são documentos de suma importância pois prescrevem e orientam o processo de reconhecimento e de apresentação dos elementos nas demonstrações financeiras e, simultaneamente, (como afirmam *Vallišová & Dvořáková*, 2012), são dos principais elementos harmonizadores da contabilidade. Face a isso, na continuação, procura-se abordar a importância das IAS/IFRS para os mercados financeiros internacionais.

2.2.3.1. A importância das IAS/IFRS para os mercados financeiros internacionais

Entende-se por mercado financeiro internacional a estrutura de transações de compras e vendas de valores mobiliários como ações, obrigações, títulos, moedas nacionais, mercadorias (commodities) e outros bens (*ParMais*, 2016). Porém, esses mercados financeiros são regulados pela Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO) que corresponde à entidade internacional que reúne e supervisiona os reguladores de valores mobiliários a nível mundial.

Assim, para se abordar a importância das normas do IASB nos mercados financeiros internacionais, é necessário ter em atenção às relações do IASB (i) com a IOSCO, (ii) com a União Europeia e (iii) com o FASB. Por conseguinte e dada a importância destes organismos no contexto atual harmonizador contabilístico internacional descrevem-se e abordam-se na continuação, e de modo resumido, cada uma das mencionadas relações:

(i) a relação do IASB com a IOSCO

A relação entre o IASB e a IOSCO pode ser resumida no acordo celebrado no ano de 1995 no qual ficou estabelecido que, “se o IASB completasse até meados de 1999 um corpo básico de normas (*core standards*) consistentes e de alta qualidade, a IOSCO estudaria a possibilidade de recomendar aos seus membros a aceitação de demonstrações financeiras elaboradas segundo as suas normas, para efeito de oferta pública internacional e cotação em mercados globais” (*Trabelsi*, 2015; *Zeff*, 2014; *Cravo et. al*, 2009; *Gornik-Tomaszewski*, 2005).

Acordo esse que se concretizou em 2000 com a IOSCO a recomendar aos seus membros que permitissem aos emissores multinacionais que passassem a adotar as IAS/IFRS quer na preparação das suas contas individuais ou consolidadas ou até na fase de preparação de

ofertas públicas (Monteiro, 2013; Alexander & Nobes, 2004). Contudo, este processo foi o culminar de muitos anos de trabalho do então IASC, atual IASB, desde a sua fundação em 1973, e particularmente no período do programa para alcançar um conjunto completo de normas, as *core standards*, (1995 em diante) que foi especificamente dirigido para conseguir a aprovação da IOSCO (Monteiro, 2013; Whittington, 2005).

De salientar que o reconhecimento por parte da IOSCO do papel do então IASC, atual IASB, no domínio da harmonização contabilística global e a necessidade de atrair mais investidores, de oferecer maior competitividade e de permitir maior comparabilidade das demonstrações financeiras, estão entre os fatores que contribuíram para a celebração do citado acordo (Trabelsi, 2015; Zeff, 2014; Cravo et. al, 2009). De realçar ainda que a referida recomendação da IOSCO a todos os reguladores de mercados financeiros para que estes passassem a aceitar as normas do IASB o que, entretanto, não ocorreu inicialmente em todos os mercados sendo o resultado de uma evolução progressiva que se procura enquadrar seguidamente.

(ii) a relação do IASB com a União Europeia

A União Europeia (UE) é um bloco económico e político constituído por 28 países europeus, com sede em Bruxelas, Bélgica, sendo as suas principais características: a livre circulação de pessoas e mercadorias pelos Estados-membros (pertencente ao espaço económico), a integração política e a adoção de uma moeda única, o euro.

Todavia, a relação do IASB com a UE, entre outras, fundamenta-se no Regulamento CE nº 1606/2002, que estabeleceu a adoção obrigatória das normas do IASB em todos os mercados bolsistas da UE e a opção dos Estados-membros poderem alargar esta perspetiva a outras entidades (Europeu & Conselho, 2002), o que possibilitou aos investidores e às empresas cotadas em mercados organizados da UE um acesso imediato aos mercados de capitais internacionais. Assim, a UE é um bom exemplo dos impactos positivos da credibilidade das normas do IASB e da própria harmonização contabilística internacional.

De realçar que a Comissão Europeia (CE) resiste em delegar autoridade completa a organizações independentes, sobre as quais não têm controlo direto, pelo que a aceitação das normas do IASB no seio da UE ficou previsto no referido Regulamento sob a forma de um

mecanismo de *endorsement*⁵ a dois níveis, o técnico e o político. Assim, para esse feito, foi criado o *European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG*⁶) e o *Accounting Regulatory Committee (ARC*⁷) respetivamente e, ainda, o citado regulamento previu a criação de um Grupo Consultivo para as Normas de Contabilidade (SARG⁸) (Gornik-Tomaszewski, 2005; Whittington, 2005).

Assim com a criação e apoio desses órgãos (EFRAG, ARC e SARG) e de acordo com o previsto no Regulamento CE nº 1606/2002 de 19 de Julho (o já referido mecanismo de *endorsement*), as IFRS na UE só podem ser adotadas se:

- não forem contrárias às Diretivas Contabilísticas⁹ da UE e ao princípio da imagem verdadeira e apropriada;
- sejam conducentes ao bem público europeu; e
- satisfaçam os critérios de compreensão, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Todavia, autores como Carneiro *et. al* (2017), Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006), afirmaram que a adoção das normas do IASB na UE não foi fácil devido às diferenças sociais, culturais e institucionais. Contudo a adoção das IAS/IFRS na UE proporcionou benefícios como a melhoria da qualidade da informação financeira, o aumento da transparência e comparabilidade das informações financeiras a nível internacional, a melhoria do funcionamento do mercado de capitais, o maior acesso a capital, a proteção dos

⁵ *Endorsement* é o processo que consiste em se verificar e selecionar aquelas normas que respondem e estão de acordo com os objetivos da EU, não sendo por isso contrárias às Diretivas contabilísticas e serem conducentes ao bem público europeu.

⁶ O *European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)* é uma organização independente que representa os contabilistas, os normalizadores nacionais, os utilizadores e preparadores das demonstrações financeiras, fundada em 2001 para fornecer *feedback* técnico ao Conselho do IASB no desenvolvimento de suas normas e interpretações e a aconselhar à CE sobre a solidez técnica das IFRS ou as interpretações finais para uso obrigatório na UE (Zeff, 2014).

⁷ o *Accounting Regulatory Committee (ARC)*, corresponde ao órgão que funciona a nível político, sendo composto por representantes dos Estados-membros e é presidido pela Comissão que avalia a aceitação política e recomenda a aprovação das normas (Zeff, 2014; Gornik-Tomaszewski, 2005). Contudo, o propósito da formação do ARC, consistiu em garantir uma total transparência e instaurar uma responsabilidade na adoção das IFRS perante o Conselho e o Parlamento Europeu.

⁸ O Grupo Consultivo para as Normas de Contabilidade (SARG) é um órgão composto por peritos independentes com competência e experiência na área de contabilidade e principalmente em relato financeiro, para apoiar a CE na avaliação das IFRS e garantir o equilíbrio, a neutralidade e a objetividade na avaliação dos pareceres recebidos por parte do EFRAG (Coutinho, 2009).

⁹ As Diretivas Contabilísticas da UE, são documentos orientadores da contabilidade na UE como a 4ª (78/660/CEE) que trata da estrutura e apresentação das contas anuais, do conteúdo do relatório de gestão e da publicidade dos documentos de prestação de contas e, por outra, a 7ª Diretiva (83/349/CEE) esta estabelece os procedimentos de consolidação de contas.

interesses dos investidores, a redução do custo da emissão de capital e as oportunidades de investimento além-fronteiras, entre outros (Gornik-Tomaszewski, 2005; Saraiva et. al, 2015).

No geral, conforme afirma Hoogendoorn (2006), a adoção das IFRS pela UE é considerada um elemento crucial na criação de um mercado único de capital. Neste contexto, a relação entre a UE e o IASB, fundamenta-se no já citado Regulamento (CE nº 1606/2002), que define o mecanismo de adoção (*endorsement*), dando assim um contributo, mútuo, por um lado, no bom funcionamento dos mercados financeiros e, por outro, na aceitação das IAS/IFRS pelos Estados-membros e até na promoção das ditas normas, pois foi na sequência da aceitação por parte desta que o grosso número de países adotaram as respetivas normas (Camfferman & Zeff, 2018; Barth, 2015; Zeff, 2014).

(iii) a relação do IASB com o FASB

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) foi fundado em 1973 e é o órgão responsável pela normalização contabilística nos EUA, tendo como principal função a emissão das normas de contabilidade, as denominadas *Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* (Júnior & Paulo, 2005). Todavia o FASB esteve na génese do IASB e, desde então, têm colaborado nas discussões e na produção de normas de contabilidade e até no desenvolvimento da própria estrutura conceptual do IASB (Gornik-Tomaszewski & Choi, 2018 Alexander & Nobes, 2004).

Todavia, depois da IOSCO recomendar aos diferentes reguladores dos mercados mobiliários que permitissem que as empresas nelas cotadas divulgassem as suas informações financeiras em conformidade com as IAS/IFRS (facto este que não ocorreu nos EUA), o IASB viu-se obrigado a reforçar a sua relação com o FASB, celebrando neste contexto (em 2002) o acordo de *Norwalk*, que visou auxiliar o processo de convergência entre ambos (Whittington, 2008). Todavia este esforço cooperativo é, muitas vezes, descrito como demonstrativo do interesse em se promover a convergência das US GAAP dos EUA com as IFRS do IASB (Schipper, 2005).

Em função do citado acordo (Norwalk 2002), em 2004 o IASB e o FASB iniciaram um projeto conjunto com o objetivo de desenvolverem uma estrutura conceptual que criaria as bases sólidas futuras para a elaboração das normas de contabilidade baseadas em princípios consistentes internamente e, por esta via, internacionalmente convergentes, cuja primeira

fase foi concluída em 2010 (Ball, 2016; Schipper, 2005). Ainda no âmbito do referido acordo, em 2006 seguiu-se a assinatura do terceiro Memorando de Entendimento (MOU), posteriormente reforçado em 2008 e 2010, para incrementar e melhorar o processo de convergência das suas normas de contabilidade até 2011 (Camfferman & Zeff, 2018; Tan et. al, 2016; Zeff, 2014).

Logo, e em função do contexto acima exposto, em 2008 a *Securities and Exchange Commission* (SEC¹⁰) isenta as entidades estrangeiras nos EUA do requisito de reconciliarem as suas contas com as *US GAAP*, desde que estas fossem (e sejam) elaboradas em conformidade com as normas puras do IASB (Tan et. al, 2016; Saraiva et. al, 2015; Adhikari et. al, 2014; Zeff, 2014). Entretanto, este foi um dos maiores ganhos da harmonização contabilística internacional e para o IASB um importante passo na credibilização das suas normas. Todavia, é de salientar que, nos EUA, as IAS/IFRS apenas são aceites para efeitos de ofertas públicas e para a admissão nos seus mercados bolsistas.

Porém, e segundo autores como Gornik-Tomaszewski & Choi, 2018, Tan et. al, 2016 e Barth, 2015, é notória a dedicação de ambas as entidades (IASB e FASB) para convergirem através de esforços conjuntos para a emissão de normas virtualmente idênticas de que são exemplo as concentrações de atividades empresariais (IFRS 3/SFAS¹¹ 141, agora ASC¹² 805); a mensuração ao justo valor (IFRS 13/ASC 820); a receita de contratos com clientes (IFRS 15/ASC 605) e os dois primeiros capítulos da Estrutura Conceptual do IASB de 2010 (que no essencial mantem-se na 2018) – resultando numa maior proximidade das IFRS face às *US GAAP* e vice versa.

Todavia, não obstante esses feitos, autores como Ball, 2016, Tan et. al, 2016, Zeff, 2014 e até o próprio IASB e o FASB são unânimes em reconhecer que existirão sempre diferenças e que levará algum tempo para convergirem noutras temáticas. Contudo, o objetivo dos esforços de colaboração entre o IASB e o FASB, como afirmam Whittington (2008) ou

¹⁰ *Securities and Exchange Commission* (SEC) foi criada em 1934 e é o órgão responsável pela supervisão de contabilidade e auditoria para empresas com títulos negociados publicamente nos mercados norte-americanos e trabalha para garantir uma prescrição rígida e uma aplicação rigorosa das regras, bem como para promover a estabilidade nos mercados e, o mais importante, para proteger os investidores.

¹¹ *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) que é a anterior “Declaração de Normas de Contabilidade Financeira” que trata de questões contabilísticas específicas e tem como objetivo aumentar a precisão e a transparência dos relatórios financeiros. As SFAS foram substituídas pelo Accounting Standards Codification (ASC).

¹² *Accounting Standards Codification* (ASC) é Codificação de Normas de Contabilidade que atualmente é a única fonte dos princípios contabilísticos geralmente aceites nos EUA (GAAP), que são normalmente emitidos pelo FASB.

Schipper (2005) é tornar as IFRS e as US GAAP tão próximas quanto possível e, ao mesmo tempo, melhorarem a qualidade geral das respectivas normas e a comparabilidade das contas. Concretizados tais objetivos, o IASB reforçaria ainda mais a legitimidade como órgão normalizador da contabilidade a nível internacional e estimularia muitos outros organismos, países ou entidades a adotarem as suas normas (*Zeff*, 2014).

Assim sendo, como resultado do acordo entre o IASB e a IOSCO (1995 a 2000) e, na sua sequência, a publicação do Regulamento CE nº 1606/2002 e a colaboração entre o já mencionado IASB e o FASB as anteriores IAS atualmente em vigor e as atuais IFRS são aceites para efeito de oferta pública na maioria das praças públicas a nível mundial, facto este que tem permitido, por um lado - maior responsabilização e eficiência aos mercados financeiros e, por outro – maior transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras nos mercados bolsistas (*Whittington*, 2005).

Para além do referido acima, a IOSCO e os mercados financeiros internacionais têm dado um grande contributo ao IASB servindo conjuntamente de agentes promotores da adoção das IAS/IFRS e supervisores da aplicação das respectivas normas, ou seja, atuando como um dos principais potenciadores da harmonização contabilística internacional dada a sua abrangência para além-fronteiras (*Ball*, 2006). Face a isso, na continuação, procuramos descrever, resumidamente, o processo de adoção interna das ditas IAS/IFRS.

2.2.3.2. O processo de adoção interna das normas do IASB por uma região ou país

No âmbito desta temática, foram identificadas um conjunto de publicações que resultaram de estudos como o de *Carneiro et. al* (2017), *Mantzari et. al* (2017), *Consoni et. al* (2016) e *Lemus* (2015) os quais procuraram aferir o processo de adoção interna das IAS/IFRS por uma região ou em um país em concreto. Face à diversidade de realidades que aqui poderíamos referir, numa primeira fase abordamos apenas as motivações e/ou necessidades e as formas de adoção das citadas normas.

Assim, quanto às motivações e/ou necessidade das várias situações que aqui poderiam ser descritas, destacamos apenas aquelas regiões com maiores adotantes por países como são os casos da Europa, América Latina e África. Neste contexto, segundo *Carneiro et. al*, (2017), *Nnadi & Soobaroyen* (2015) ou *Randriamiarana* (2015) e *Gornik-Tomaszewski* (2005) em seus estudos sobre os impactos da adoção das IFRS nas respectivas regiões concluíram que, a comparabilidade da informação financeira, a eficiência e credibilidade

dos mercados financeiros, a atração de maior investimento estrangeiro e a legitimação dos negócios, estão entre as principais motivações da adoção das citadas normas.

Todavia, o processo de adoção interna das normas do IASB na maioria das regiões ou países está muito dependente daqueles que se sentem motivados ou a necessidade de adotarem pois que, o IASB não tem poder de *enforcement*¹³ e nem possui um mecanismo para impor as suas normas (Ball, 2006). Porém, não obstante este facto, o IASB também não permite o uso de sua imagem de marca, “estar em conformidade com as IAS/IFRS”, sem cumprirem com todos os requisitos das suas normas, daí a necessidade em se evidenciar nas notas anexas às demonstrações financeiras das entidades a inclusão por parte destas de uma declaração de conformidade com as suas normas, nos casos afirmativos (Whittington, 2005).

Assim o IASB teve que confiar na vontade ou desejo das entidades individuais (onde permitem escolhas) ou reguladores nacionais que oferecem uma solução superior alternativa às normas nacionais (Whittington, 2005). Situação essa combinada com o facto como concluiu Zeff (2014), em um estudo sobre a evolução do IASC para o IASB e os desafios enfrentados, o IASB conquistou os normalizadores nacionais, os reguladores dos mercados mobiliários, o Banco Mundial e a CE. Logo, conforme Ball (2006), o IASB tem beneficiado da ajuda desses e vários parceiros na persuasão para a adoção das suas normas, situação esta também defendida por autores como Camfferman & Zeff, 2018; Barth, 2015.

Por outra, para além da ajuda dos órgãos acima referenciados, a adoção das IFRS pode ocorrer como parte de um contrato de uma instituição financeira universal, como o Banco Mundial, ou o Fundo Monetário Internacional, ou ainda, por iniciativa governamental para incrementar a legitimidade das suas empresas em transações internacionais (Jorissen, 2015). Contudo as regiões ou países adotam, geralmente, as normas do IASB mediante a promulgação de uma lei ou regulamento que orienta os critérios de adoção (Nobes & Zeff, 2016) que, entretanto, pode ocorrer de modo voluntário ou obrigatório.

Assim a adoção voluntária é quando de comum acordo e por iniciativa própria esta ocorre sem nenhuma imposição, e normalmente está associada à diminuição dos custos dos empréstimos bancários (Florou & Kosi, 2015) e a uma maior propensão a atração de capital estrangeiro (Balsmeier & Vanhaverbeke, 2016). Já a adoção obrigatória é quando esta é

¹³ Enforcement é um termo que serve para designar o poder de impor a aceitação das normas de contabilidade.

imposta por um mecanismo imperativo, como é o caso do Regulamento CE nº 1606/2002 na União Europeia, para as entidades admitidas nas bolsas de valores dos Estados-membros.

Logo é de referir que, segundo *Lemus* (2015) em seu estudo sobre a expansão global das IFRS este afirma que, mais de 138 países já utilizam ou aceitam internamente as normas do IASB nas suas demonstrações financeiras consolidadas e individuais e, entretanto, neste contexto, os Estados Unidos, o Japão e a China, são as exceções mais notáveis (*Ball*, 2016; *Nobes & Zeff*, 2016; *Barth*, 2015; *Lemus*, 2015;). Porém, embora muitos países exijam ou permitam o uso das IAS/IFRS para as entidades cotadas nos seus mercados de capitais ou em contas individuais quer obrigatórias ou voluntárias, a sua aplicação varia em todo o mundo (*George et. al*, 2016; *Barth*, 2015; *Nobes C.* , 2013).

Assim, segundo *Nobes* (2013) em seu estudo sobre a sobrevivência contínua das diferenças internacionais nas IAS/IFRS concluiu que, a adoção generalizada das citadas normas apresenta algumas ressalvas como:

- vários mercados de capitais importantes não exigem ou não permitem qualquer versão das IAS/IFRS para nenhum relatório regulamentado;
- a permissão ou aceitação das IAS/IFRS é restrita na maioria das jurisdições as entidades listadas ou demonstrações financeiras consolidadas, ou ambas;
- a maioria dos adotantes não exigem a aplicação direta das IAS/IFRS conforme emitido pelo IASB; e
- vários países, entidades e auditores não se referem à conformidade com as IAS/IFRS, mesmo quando está esta sendo alcançada.

Face ao exposto são vários os aspetos que estão na base da adoção ou não das normas do IASB, quer por uma região ou num país, conforme demonstram *Trabelsi* (2015) e *Shima & Yang* (2012) em seus estudos sobre os processos de harmonização e os fatores que afetam a adoção das IAS/IFRS em todo mundo, defendendo estes que os países com tradição contabilística continental (baseada em regras) e os em via de desenvolvimento têm mais dificuldades em adotarem as citadas normas, ao contrário dos países anglo-saxónico (baseado em princípios) e os desenvolvidos. Porém *Trabelsi* (2015) adverte que esta situação, não é uma regra rígida nem geral.

Contudo, e em função do exposto até aqui, depois de termos abordado a importância da Estrutura Conceptual do IASB e das suas Normas de Contabilidade no contexto harmonizador contabilístico internacional e, simultaneamente, para os mercados financeiros internacionais, bem como o processo de adoção interna das respetivas normas por uma região ou país, na continuação, procura-se descrever o sistema contabilístico angolano e assim assegurar as principais bases para a comparação pretendida no presente trabalho.

2.3. O sistema contabilístico angolano e sua evolução

Angola é um dos países da África Austral que tem experimentando mudanças nos vários domínios com destaque para o da contabilidade e das práticas geralmente aceites. Neste sentido, na presente seção procuramos, inicialmente, apresentar abreviadamente o antecedente histórico contabilístico angolano e, na continuação, o estado atual da normalização contabilística nacional, onde se destaca o principal instrumento que orienta a escrituração contabilística, realçando-se nele a informação de natureza conceptual e normativa.

Assim sendo, após a independência de Angola em 1975, na vertente contabilística esta herdou de Portugal o Decreto-lei nº 49381 de 15 de novembro de 1969 que vigorou até 1977 (Justiça, 1969), que em seguida foi substituído pelo Plano de Contas elaborado pelo Ministério do Comércio Interno, o qual vigorou até 1979, sendo nessa altura instituído o Decreto-lei nº 250/79 de 27 de novembro pelo Ministério das Finanças que aprovou o Plano de Conta Nacional. Posteriormente, o Decreto-lei nº 70/89 de 23 de dezembro que aprovou o Plano de Conta Empresarial e suas respetivas instituições (*Nacional, s.d.; Finanças, 2001*).

Finalmente e com sérias preocupações relativamente à harmonização contabilística internacional, conforme a nota introdutória do Decreto-lei nº 82/01 de 16 de novembro, foi publicado o referido diploma pelo Ministério das Finanças, que instituiu o Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) atualmente em vigor. Neste é afirmado que “face à crescente globalização da economia e a necessidade de harmonizar as práticas locais com as internacionais, assume-se com especial relevância a aprovação do citado PGCA (*Finanças, 2001*).

Ainda no seguimento das preocupações com a harmonização contabilística internacional, já para as entidades financeiras e sobre a supervisão do BNA, é aprovado pelo citado banco (através do instrutivo nº 9/07) o Plano de Contabilidade para o Sector Financeiro em

conformidade com as normas do IASB (*Angola*, 2007). Finalmente, e para coroar todo esse esforço, à 25 de janeiro de 2019 o Conselho de Ministro aprovou a criação da Comissão Nacional de Normalização Contabilística de Angola que é um órgão consultivo com as funções de emitir pareceres e propor normas de contabilidade visando alcançar a desejada harmonização contabilística internacional (*Angola C. d.*, 2019).

As realidades acima apresentadas, aliado ao facto do principal normativo contabilístico angolano (PGCA) ter as suas bases nas normas do anterior IASC, atual IASB (que em Angola assumem carácter legal) e este ainda prever a necessidade da sua atualização, são expressivas do desejo concreto de Angola em adotar uma postura de convergência com as práticas contabilísticas geralmente aceites a nível internacional (*Finanças*, 2001). Todavia o Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) constitui a principal base orientadora do processo de registo contabilístico das sociedades comerciais e empresas públicas sedeadas em Angola (*Finanças*, 2001).

Assim, entende-se por PGCA ao instrumento com força de lei emanado pelo estado angolano (Ministério das Finanças) de uso obrigatório e de forma rigorosa no tratamento, processamento e divulgação da informação financeira de todas as sociedades comerciais e empresas públicas que se encontrem a operar no território nacional (*Macore*, 2015; *Finanças*, 2001). De salientar que, Angola até então não tinha uma comissão de normalização contabilística¹⁴ e segundo os artigos 6º e 7º do Decreto-lei nº 82/01 estabelece que, compete ao Ministério das Finanças a elaboração do PGCA, para efeito poderá consultar a Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola.

Todavia o aludido PGCA enquanto principal instrumento orientador do processo de registo contabilístico em Angola (*Finanças*, 2001), este apresenta um conjunto de objetivos como:

- ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação de normas idênticas as internacionais;

¹⁴ A Comissão Nacional de Normalização Contabilística de Angola, foi aprovada a sua constituição à 25 de Janeiro de 2019 pelo Conselho de Ministro que, entretanto, é um órgão consultivo com funções de emitir pareceres e propor normas contabilísticas visando a harmonização contabilística. Todavia, até a presente data, ainda não apresentou publicamente qualquer proposta a respeito desses assuntos.

- ajudar os utilizadores na interpretação das informações das demonstrações financeiras e os auditores na formação de suas opiniões; e
- ajudar a identificar assuntos que devem ser alvo de interpretações detalhada e em fases seguintes para melhor conformar-se com as normas internacionais.

Contudo o PGCA é o principal instrumento orientador do processo de elaboração, apresentação e interpretação das demonstrações financeiras seguidas pelas sociedades comerciais sediadas em Angola. Face a isso, na continuação aborda-se, inicialmente, a informação de natureza conceptual e, posteriormente, a normativa constante no PGCA.

2.3.1. A estrutura conceptual prevista no PGCA

Como por nós abordado, Angola até janeiro de 2019 não tinha uma comissão de normalização contabilística e considerando que o seu sistema contabilístico não possui uma estrutura conceptual propriamente dita, para efeito, os registos contabilísticos são apenas efetuados tendo em conta o PGCA. Todavia no referido PGCA é possível observar um conjunto de assuntos que geralmente fazem parte de uma estrutura conceptual propriamente dita (*Finanças*, 2001).

Assim no PGCA (com referência à Estrutura Conceptual do IASB de março de 2018) é possível observar um conjunto de informações de carácter conceptual como:

- (I) o objetivo das demonstrações financeiras;
- (II) as características qualitativas da informação financeira;
- (III) as demonstrações financeiras e a entidade relatora;
- (IV) os elementos das demonstrações financeiras;
- (V) o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- (VI) a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e
- (VII) a apresentação e divulgação.

Entretanto, e em função da pertinência dos elementos acima mencionados, seguidamente procuramos desenvolver e explicar cada um dos pontos aqui apresentados, dada a sua relevância e a necessidade para efeito do presente trabalho, já que, como referido anteriormente, constituem também um dos objetivos por nós perseguidos. Nestes termos, tais elementos podem ser assim descritos:

(I) Objetivo das demonstrações financeiras

No que se refere ao objetivo das demonstrações financeiras, este é descrito no ponto 2 do PGCA como o de proporcionar informação útil acerca da posição financeira, desempenho e alteração na posição financeira de uma entidade a um vasto leque de utilizadores externos como investidores, empregados, financiadores, fornecedores, clientes, governo e seus departamentos, ao público e, interno, a gestão, nos seus processos de tomada de decisões económicas. Por outra, ainda tem como objetivo, servir de auxílio à gestão nas suas responsabilidades de planificação e controlo das suas atividades empresariais (*Finanças*, 2001).

Logo, para que a informação financeira satisfaça os objetivos supracitados, além das características qualitativas, que serão descritas na continuação, é necessário cumprir com os pressupostos subjacentes a ter em conta na elaboração da informação financeira. No PGCA os pressupostos fundamentais para a elaboração da informação financeira são descritos como bases de apresentação das informações financeiras que, entretanto, são a continuidade e o acréscimo (*Finanças*, 2001).

A continuidade este pressuposto estabelece que as demonstrações financeiras devem ser preparadas na base da continuidade, a menos que a gerência tenha intenção de liquidar ou cessar a sua atividade, ou não tenha outra alternativa realista que não seja fazê-la. Já o acréscimo neste é prescrito que, exceto a demonstração de fluxos de caixas, as demonstrações financeiras devem ser preparadas sobre o regime de periodização, isto é, os efeitos das operações e outros acontecimentos devem ser reconhecidos nos períodos que dizem respeito independentemente da data de recebimento ou de pagamento (*Finanças*, 2001).

Porém são os pressupostos fundamentais a ter em conta no processo de elaboração das demonstrações financeiras que orientam a observância das características qualitativas da informação financeira. Face a isso, na sequência, são descritas as características qualitativas a ter em conta na elaboração das informações financeiras por parte das entidades comerciais e empresas públicas sediadas em Angola.

(II) Características qualitativas da informação financeira

No que se refere às características qualitativas da informação financeira, o PGCA apresenta no ponto 3 a relevância e a fiabilidade e, no ponto 5, este faz referência à

consistência, à materialidade, à não compensação de saldo e à comparabilidade como princípios contabilísticos (*Finanças*, 2001). Assim em termos de conteúdo, estes podem ser descritos da forma seguinte:

1. a relevância - esta é entendida quando a informação é necessária para a tomada de decisões aos utilizadores, ou seja, possa influenciar as decisões económicas ao ajudá-los a avaliar, confirmar, ou corrigir as suas avaliações; e
2. a fiabilidade - esta é percebida quando a informação é fiável, ou seja, não enfeixe de erros materiais e nem de preconceitos, para isso deve:
 - representar fidedignamente os resultados e a posição financeira da entidade;
 - refletir a substância económica das operações e outros acontecimentos e não meramente a forma legal;
 - ser neutra, quer dizer, não influenciar a tomada de decisão ou um juízo a fim de atingir um resultado ou efeito pré-determinado;
 - ser prudente, isto é, o uso de um determinado grau de precaução no exercício de juízos necessários para fazer estimativas requeridas em condições de incertezas, para que os ativos e proveitos não sejam sobreavaliados e os passivos e custos não sejam subavaliados; e por fim
 - ser completa em todos os seus aspetos materiais.

Todavia, ainda sobre as características qualitativas da informação financeira, no que diz respeito aos princípios contabilísticos ou melhoramento das características qualitativas, no PGCA em termos de conceitos, estes são assim descritos:

- a comparabilidade, esta serve para garantir que a informação a constar nas demonstrações financeiras permite a comparação simultânea entre períodos e entidades;
- a consistência, esta orienta a respeito da manutenção dos pressupostos na elaboração das demonstrações financeiras do período, a menos que a alteração resultará numa mais adequada apresentação dos acontecimentos e transações ou quando é imposta através da entrada em vigor de uma nova política contabilística;
- a materialidade, esta se destina a fazer com que as informações a constar nas demonstrações financeiras sejam materialmente relevantes, isto é, quando a omissão ou

distorção da informação financeira poder influenciar a decisão económica dos utentes tomada com base nas demonstrações financeiras; e por fim

- a não compensação de saldo, este princípio contabilístico vem estabelecer que não devem ser feitas compensações de saldos entre ativos e passivos.

Entretanto as características qualitativas ora enunciadas tem reflexo nas demonstrações financeiras em função dos elementos que as constituem. Assim, na sequência, apresentam-se os tipos de demonstrações financeiras aceite em Angola, isto é, segundo o PGCA.

(III) As demonstrações financeiras e a entidade relatora

Segundo o ponto 3 do PGCA, as demonstrações financeiras são um conjunto de componentes capazes de darem respostas às necessidades de informação sobre como a gerência conduz os negócios e a forma como gere os recursos que lhes foram confiados. Logo, e segundo o citado ponto, compete à gerência e/ou outro órgão de gestão da entidade a responsabilidade pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras que, segundo o ponto 4 do PGCA, podem ser:

- a) o balanço: esta demonstração contabilística é destinada a apresentar quantitativamente e qualitativamente em uma determinada data a posição patrimonial e financeira de uma dada entidade;
- b) a demonstração dos resultados: este mapa contabilístico é destinado à apresentação dos resultados de uma entidade em um dado período;
- c) a demonstração de alteração nos capitais próprios: este mapa contabilístico é destinado a apresentar as alterações nos capitais que não tenham origem em transações de capital ou distribuições de resultados aos acionistas; e por fim
- d) a demonstração de fluxos de caixas: esta demonstração contabilística é destinada a evidenciar como foi gerado e utilizado os meios monetários do período.

Porém nas disposições gerais, no subponto 1.5 do PGCA, neste é descrito que são componentes obrigatórias das demonstrações financeira o balanço, a demonstração dos resultados por natureza ou, em sua substituição, a demonstração por função, a demonstração de fluxo de caixas elaborada pelo método direto ou, em sua substituição, a elaborada pelo método indireto e, as notas às contas. Assim sendo, face ao exposto, na sequência, apresentam-se os elementos que são objeto de registo nas demonstrações financeiras.

(IV) Os elementos das demonstrações financeiras

Os elementos como os principais corporizadores das demonstrações financeiras, estes são descritos nas disposições gerais, nos subpontos 2.2 e 3.2 do PGCA, através das duas principais demonstrações financeiras (balanço e demonstração dos resultados) que, entretanto, são:

- os ativos: estes são descritos como um recurso, bem ou direito, controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros;
- os passivos: estes são descritos como a obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, do pagamento resulta exfluxo de recurso da entidade incorporando benefícios económicos;
- os capitais próprios: estes são descritos como o interesse residual nos ativos depois de subtraído os passivos;
- os proveitos: estes são descritos como aumentos nos benefícios económicos, durante o período, na forma de influxos ou melhoria de ativo ou diminuição de passivo que resultem em aumento dos capitais próprios, que não sejam os dos participantes no capital próprio; e
- os custos – estes são descritos como diminuições nos benefícios económicos, durante o período, na forma de exfluxo ou perda de valor de ativo ou aumento de passivo que resultem em diminuição dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com distribuições aos participantes no capital próprio.

Todavia os conceitos dos elementos das demonstrações financeiras, acima apresentados, descrevem apenas as suas características essenciais, mas não fazem menção ao momento de serem incorporados nas mesmas que, entretanto, é descrito no reconhecimento. Assim, na continuação, procura-se descrever este processo.

(V) Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

O reconhecimento é descrito no ponto 6 do PGCA como o processo de incorporar nas demonstrações financeiras um elemento que satisfaz a definição de uma classe (elementos das demonstrações financeiras) e as condições para o seu registo. Logo, no subponto 6.1 do

PGCA, neste é descrito as condições gerais para o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras (classe) que, no entanto, consiste em:

- primeiro ser provável que qualquer benefício económico futuro, associado ao elemento, flua para, ou da, entidade; e
- segundo, o seu custo ou valor poder ser quantificado com fiabilidade.

Entretanto, para além dos critérios de reconhecimento acima expostos, o PGCA também apresenta os critérios específicos de cada elemento das demonstrações financeiras que são:

- reconhecimento de um ativo - segundo o subponto 6.2 do PGCA, este só pode ser reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros associados a este, fluam para a entidade e o seu valor possa ser quantificado com fiabilidade;

- reconhecimento de um passivo - segundo o subponto 6.3 do PGCA, este só pode ser reconhecido no balanço quando for provável que da liquidação da obrigação presente resultem exfluxos de recursos incorporando benefícios económicos e o seu valor possa ser quantificável com fiabilidade;

- reconhecimento de um proveito - segundo o subponto 6.4 do PGCA, este só pode ser reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento nos benefícios económicos futuros relacionados com um aumento de um ativo ou uma diminuição de um passivo e, este possa ser quantificável com fiabilidade e tem-se um grau suficiente de certeza da sua realização; e

- reconhecimento de um custo - segundo o subponto 6.5 do citado PGCA, este só pode ser reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros num ativo ou um aumento num passivo e, este possa ser quantificável com fiabilidade. Contudo, o reconhecimento não prescreve os critérios de atribuição de valor pois estes, como se procuram apresentar na sequência, são descritos na mensuração.

(VI) Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

O PGCA ainda utiliza o termo valorimetria para se referir à mensuração. Assim, segundo o ponto 7 do aludido PGCA, este a descreve como o processo de determinar a quantia pela qual a operação e os outros acontecimentos devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras. Por conseguinte, no subponto 7.1 do PGCA, neste é descrito as bases globais a

serem usadas em graus diferentes e em variadas combinações para se efetuar a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras que, entretanto, são:

- o custo histórico: neste é descrito que os ativos são registrados pela quantia em dinheiro e/ou seus equivalente, pagas ou a pagar para os adquirirem e, os passivos são registrados pela quantia dos produtos recebidos em troca da obrigação ou, em alguns casos (por exemplo do imposto sobre o lucro) pela quantia de dinheiro que se espera que sejam pagos para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios;

- o custo corrente: neste é prescrito que os ativos são registrados pela quantia em dinheiro e/ou seus equivalentes, que teriam de ser pagos se o mesmo ativo fosse correntemente adquirido e, os passivos são registrados pela quantia não descontada de dinheiro e/ou seus equivalentes que seriam necessários para liquidar correntemente a operação;

- o valor realizável (de liquidação): neste é relatado que os ativos são registrados pela quantia em dinheiro e/ou seus equivalentes que possa ser correntemente obtido na alienação de um ativo numa transação ordenada e, os passivos são registrados pelo seu valor de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de dinheiro e/ou seus equivalentes que se esperam que sejam pagos para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios; e

- o valor presente (atual): neste é exposto que os ativos são registrados pelo seu valor presente descontados dos futuros influxos líquidos de caixas que se esperam que gerem no decurso normal dos negócios e, os passivos são registrados pelo seu valor presente descontados dos futuros exfluxos líquidos de caixas que se esperam que sejam necessários para os liquidarem no decurso normal dos negócios.

Todavia o mencionado PGCA faz menção que a base geralmente adotada pelas entidades é o custo histórico por não considerar as variações dos preços, mas de igual modo em circunstâncias particulares permite o uso de outros métodos de mensuração. Contudo, depois de apresentados os elementos e os critérios a ter em conta para a elaboração das demonstrações financeiras, no próximo ponto, procura-se apresentar os procedimentos a ter em atenção na apresentação e divulgação das informações financeiras.

(VII) Apresentação e divulgação

Entende-se por apresentação e divulgação ao processo usado por uma entidade que relata para comunicar informações sobre os seus ativos, passivos, capitais próprios, rendimentos e

gastos através das suas demonstrações financeiras (*IASB*, 2018). Porém o PGCA não apresenta um ponto específico que trata a respeito da apresentação e da divulgação.

Todavia nas disposições gerais, nos subpontos 2.3, 3.3, 4.3 e 5.3 do PGCA, nestes são apresentadas as estruturas e modelos das demonstrações financeiras (ver anexo III) que servem de orientação para as empresas sedeadas em Angola na elaboração das suas informações financeiras.

Contudo, e em função dos assuntos expostos no PGCA angolano, foi possível identificar um conjunto de elementos que geralmente fazem parte de uma estrutura conceptual propriamente dita, os quais servem para orientar a elaboração, apresentação e interpretação das demonstrações financeiras emitidas em território nacional. Assim, face ao exposto até aqui, e depois de termos apresentado e descrito as informações de natureza conceptual existentes no PGCA, na continuação, apresentam-se as informações de carácter normativo constantes no mencionado documento contabilístico (PGCA) pois que são estas que orientam a disposição dos elementos nas demonstrações financeiras.

2.3.2. As normas de contabilidade angolana/PGCA

Como já referido anteriormente, Angola não tinha até então uma comissão de normalização contabilística¹⁵ e como tal, compete ao Ministério das Finanças legislar sobre os procedimentos contabilísticos, através do PGCA (*Finanças*, 2001). O citado PGCA, como temos vindo a mencionar ao longo desta seção, para além das informações de carácter conceptual, também expõe um conjunto de informações de natureza normativa que orientam a elaboração e interpretação das demonstrações financeiras por parte das sociedades comerciais e empresas públicas sedadas em Angola.

Entretanto, as informações de carácter normativa são apresentadas em função da nomenclatura e da codificação das contas existente no citado PGCA conforme se procura apresentar na lista que se segue (Tabela 2), tais são:

¹⁵ A Comissão Nacional de Normalização Contabilística de Angola, foi aprovada a sua constituição à 25 de Janeiro de 2019 pelo Conselho de Ministro que, no entanto, é um órgão consultivo com funções de emitir pareceres e propor normas contabilísticas visando a harmonização contabilística. Entretanto, ainda não apresentou publicamente qualquer proposta a respeito desses assuntos.

Tabela 2: disposição das contas no PGCA

Plano de conta de Angola			
Código	Denominação	Código	Denominação
11	Imobilizações Corpóreas	64	Variação nos Invetários de Produtos Acabados e de Produção em Curso
12	Imobilizações Incorpóreas	66	Poveitos e Ganhos Financeiros Gerais
13	Investimentos Financeiros	67	Proveitos e Ganhos Financeiros em Subsidiárias e Associadas
21	Existências	68	Outros Proveitos e Ganhos Não Operacionais
31	Clientes	69	Proveitos e Ganhos Extraordinários
32	Fornecedores	71	Custo das Existências Vendidas
33	Empréstimos	72	Custos com o Pessoal
34	Estado	75	Outros Custos e Perdas Operacionais
35	Entidades Participantes e Participação	76	Custo e Perdas Financeiras Gerais
36	Pessoal	77	Custo e Perdas Financeiras em Subsidiárias e Associadas
37	Outros Valores a Receber e a Pagar	78	Outros Custo e Perdas Não Operacionais
38	Provisões para Cobranças Duvidosas	79	Custo e Perdas Extraordinárias
41	Titulos Negociáveis	81	Resultado Transitado
42	Depósito a Prazo	82	Resultados Operacionais
43	Depósito à Ordem	83	Resultado Financeiro
44	Outros Depósitos	84	Resultado Financeiro em Filiais e Associadas
45	Caixa	85	Resultados Não Operacionais
51	Capital e Reservas	86	Resultados Extraordinários
61	Vendas	87	Imposto sobre os Lucros
62	Prestações de Serviços	88	Resultado Líquido do Exercício
63	Outros Proveitos Operacionais		

Fonte: adaptado do Decreto-lei 82/01 de 16 de novembro

A tabela acima (tabela 2), apresenta os códigos e as nomenclaturas das contas que são utilizadas em Angola para efeito de registo contabilístico das sociedades comerciais e empresas públicas nas suas demonstrações financeiras. De referir que as citadas contas são acompanhadas de orientações que, entre outros assuntos, apresentam os critérios de reconhecimento e de mensuração de cada elemento (classe) constantes no PGCA que, por conseguinte, como temos vindo a referir, também constituem um dos objetivos seguidos com a realização do presente trabalho.

De salientar que (como apresentado anteriormente a respeito do conjunto das normas do IASB e agora), o conjunto das contas aqui apresentadas (tabela 2), não nos será possível

expor todos os tratamentos contabilísticos relativos aos elementos das demonstrações financeiras estabelecidos no PGCA, apesar da sua importância para efeito deste trabalho, constituindo assim mais uma das limitações. Porém, para minimizar a presente limitação, no anexo II são expostos aqueles elementos das contas que, em função da metodologia definida, constituirão os objetos de comparação. De realçar ainda que, as IAS/IFRS são documentos em que as informações são apresentadas por parágrafos, já no PGCA estas são expostas por pontos e subpontos.

Todavia os planos de contabilidade por serem uma forma de compilar informação para a elaboração de demonstrações financeiras e por serem elaborados por um único órgão (o estado), estes apresentam algumas vantagens como (Monteiro, 2013; *Finanças*, 2001):

- ajudam a promover a normalização contabilística nacional em função da uniformização das regras contabilísticas e do seu carácter legal;
- auxiliam a elaboração, interpretação e comparação das demonstrações financeiras a nível nacional;
- servem de mecanismo de controlo e avaliação do tecido empresarial; e
- facilitam a inspeção, a previsão e a tributação por parte das autoridades fiscais.

Porém, além das vantagens acima assinaladas, os planos de contabilidade, ainda hoje são alvos de muitas críticas ao apresentarem algumas desvantagens, que se salientam seguidamente as mais relevantes. Assim umas das principais desvantagem dos planos de contabilidade consiste na excessiva burocracia e morosidade na sua elaboração e atualização, bem como não abrangência a todas as atividades empresariais, atendem pouco as expectativas dos investidores, geralmente apresentam lacunas, suspensões, exclusões e rigidez devido ao interesse de quem os elabora, por ser um órgão executivo que ostenta toda a proteção legal com fins tributários e de protetor do interesse do estado (Nabais *et. al*, 2016; Monteiro, 2013; *Finanças*, 2001).

Por conseguinte, e em função das desvantagens dos planos de contabilidade, uma das principais críticas que mais sobressai ao PGCA é o seu grau de desajustamento às normas internacionais, o que tem motivado numerosos estudos comparativos (como os de Caliatu & Soares, 2015; Fançony, 2014; Landu, 2014; Santos F. M., 2014; Barros, 2011; Cruz, 2011), uma vez que o presente PGCA foi elaborado em 2001 com base às normas do IASB em vigor naquela data, mostrando assim a necessidade da sua atualização.

Contudo o PGCA angolano é o documento orientador que prescreve as políticas, procedimentos e as bases a adotar na elaboração, apresentação e interpretação das demonstrações financeiras em território nacional. Face ao exposto até aqui e depois de descrito o sistema contabilístico angolano onde se destacou o principal normativo contabilístico (PGCA) e as respetivas informações de natureza conceptual e normativa, criando assim as bases para a identificação de estudos que apontam contribuições no âmbito do presente trabalho. Assim, na continuação, procuramos apresentar aqueles estudos e publicações realizados no âmbito da harmonização internacional em contabilidade.

2.4. Estudos realizados no âmbito da harmonização internacional em contabilidade

Como resultado da nossa revisão da literatura foram identificados um conjunto de publicações e até de estudos empíricos direcionados à harmonização contabilística internacional. Neste âmbito, procuramos abordar, na continuação, aqueles que foram considerados mais relevantes para o presente trabalho e indicando ainda, sempre que aplicável, as metodologias utilizadas para o seu desenvolvimento e os resultados observados.

Assim, e tendo em atenção o objetivo do presente trabalho, as publicações e estudos a realçar foram agrupados em duas categorias: (i) inicialmente, apresentam-se os estudos comparativos entre os normativos contabilísticos emitidos pelo IASB e os de outros órgãos normalizadores nacionais e, simultaneamente, o grau de conformidade das ditas IAS/IFRS entre os países adotantes e, (ii) na sequência, aqueles que têm como um dos objetos de comparação o sistema contabilístico angolano.

Nesta perspetiva, *Júnior & Paulo* (2005) argumentando sobre a importância das estruturas conceptuais no contexto harmonizador, estes procuraram examinar as semelhanças e diferenças entre as estruturas conceptuais emitidas pelo IASB, FASB e CVM¹⁶ através do método comparativo e da metodologia de análise de clusters. Todavia, os citados autores concluíram que às estruturas conceptuais do IASB e do FASB, estas não apresentam grandes diferenças, já a da CVM, esta por sua vez, não aborda os diversos

¹⁶ A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é a entidade criada em 07 de Dezembro de 1976 pela lei nº 6385 e tem como objetivo regulamentar, fiscalizar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil.

conceitos de contabilidade apresentados nas estruturas conceptuais dos dois outros órgãos normalizadores.

De referir que do citado estudo ainda resultaram conclusões como a necessidade de se comparar as estruturas conceptuais dos vários órgãos normalizadores, pois as semelhanças entres elas poderia dar início a um processo de harmonização contabilística mais rápido e eficiente, o que traria, naturalmente, vários benefícios como a comparabilidade das informações financeiras e uma maior eficiência aos diversos mercados internacionais.

Já *Mota et. al* (2016) procuraram comparar as normas emitidas pelo IASB face às do FASB através da análise de conteúdo nos critérios de reconhecimento, mensuração e de divulgação previstos nas respetivas normas. Do referido estudo resultou a conclusão de que as normas do FASB, apesar de terem uma estrutura conceptual como base, possuem diversas especificidades que permitem que sejam consideradas como baseadas em regras e as do IASB com base em princípios.

Por sua vez, *Reis* (2012) procurou estudar o grau de harmonização material e a conformidade das contas nos anos de 2006 a 2008 nas maiores empresas cotadas de 15 países da UE através de metodologias de estatística descritiva e técnicas de análise multivariada de dados. Deste estudo foram obtidas observações relativas ao grau de harmonização material na aplicação da IAS 16 (Ativos fixos Tangíveis) que permitiram concluir que este não foi idêntico entre empresas, países ou até sectores de atividades. Situação similar foi observada para o estudo do nível de conformidade no âmbito das exigências de divulgação de informação financeira recomendada e obrigatória, previstas na mesma norma, onde esta foi mais evidente nos casos dos itens de divulgação obrigatória.

Ainda *Magro* (2014), na mesma linha do estudo da conformidade das contas, procurou mensurar a harmonização através dos relatórios e contas das 150 maiores empresas europeias (não financeiras nem seguradoras) dos exercícios de 2008 e 2012 e do índice T de Taplin¹⁷. Do mencionado estudo, concluiu-se que existe um processo efetivo de harmonização de facto, que evolui no sentido de uma maior harmonização nas práticas contabilísticas e na comparabilidade das demonstrações financeiras, isto é, tendo em conta as condicionantes nacionais das empresas.

¹⁷ O índice T de Taplin pode ser entendido como a probabilidade de seleccionar as contas de duas empresas e, relativamente a uma determinada política, os valores apresentados serem completamente comparáveis.

Todavia, a respeito dos estudos comparativos entre o normativo contabilístico angolano e o emitido pelo IASB, *Santos L. L.* (2006) argumentando que o processo de harmonização contabilística internacional é aquele que está, de alguma forma, estruturado e alicerçado numa estrutura conceptual contabilística, procurou identificar as estruturas conceptuais dos países de língua portuguesa e sinalizar as semelhanças e diferenças entre os normativos contabilísticos dos países mais representativos e o do IASB confrontando assuntos que, simultaneamente, constituem o essencial na linha de convergência com o FASB.

Do referido estudo resultaram várias conclusões, das quais são exemplos o facto das estruturas conceptuais do IASB e do FASB apresentarem muitas semelhanças, situação essa também observada por *Júnior & Paulo* (2005) e, a existência de algumas semelhanças e também insuficiências nas informações de natureza conceptual constantes nos normativos contabilísticos objetos de comparação dos países lusófonos.

Na continuação, e ainda relativamente à realidade angolana, neste contexto harmonizador contabilístico, *Barros* (2011) apresenta um estudo comparativo entre as normas adotadas no Brasil e em Angola em relação as do IASB. Do referido estudo resultou a conclusão de que o processo de convergência no Brasil, encontra-se em um estágio avançado e, no que respeita à Angola, as políticas contabilísticas mostram alguma semelhança às do IASB.

No seguimento da realidade contabilística angolana, *Caliatu & Soares* (2015), *Fançony* (2014), *Landu* (2014), *Santos F. M.* (2014), *Cruz* (2011) e *Fernandes E. M.* (2011) apresentaram estudos comparativos entre os planos de conta angolano e português nas vertentes de codificação, disposição e nomenclaturas das contas, das rubricas das demonstrações financeiras, entre outros. Contudo uma das conclusões que mais sobressai refere-se ao facto dos citados planos apresentarem algumas semelhanças (não obstante o de Angola, revelar-se desatualizado em relação ao de Portugal).

Entretanto as publicações e estudos até aqui apresentados tendem a concentrarem-se em normativos contabilísticos e na utilização do método comparativo, situação essa também observada por *Baker & Barbu* (2007) num estudo sobre a tendência da pesquisa em harmonização contabilística internacional dos períodos de 1965-2004, em mais de 200 artigos científicos, ao concluírem que mais de 50% destes utilizavam a metodologia de pesquisa descritiva e normativa.

Contudo, os resultados ou conclusões dos estudos aqui expostos, de modo geral, relativamente às estruturas conceptuais do IASB e FASB apresentam algumas semelhanças como são os casos de *Santos L. L. (2006)* e *Júnior & Paulo (2005)*, onde o primeiro autor diz existir também algumas semelhanças nas informações de natureza conceptual por parte dos países lusófonos. Já *Mota et. al (2016)*, estes demonstram que as normas do IASB tendem a serem elaboradas com base em princípios e as do FASB com base em regras.

Na sequência dos resultados ou conclusões apresentadas, relativamente à conformidade das contas, *Reis (2012)*, embora direccionado para a aplicação da IAS 16, este afirma que o grau de harmonização material e o nível de conformidade das contas não foram idênticos para os países (...), enquanto *Magro (2014)* afirma existir um processo de harmonização de facto tendo em conta as condicionantes nacionais das empresas. Porém, para o caso concreto de Angola, *Santos L. L. (2006)* diz existirem algumas semelhanças nas informações de natureza conceptual dos países lusófonos e, *Barros (2011)* afirma existirem algumas semelhanças nas práticas contabilísticas angolanas em relação ao IASB.

Ainda sobre os resultados ou conclusões apresentadas, *Caliatu & Soares (2015)*, *Fançony (2014)*, *Landu (2014)*, *Santos F. M. (2014)*, *Cruz (2011)* e *Fernandes E. M. (2011)*, estes afirmam existirem algumas semelhanças entre os planos de contas português e o angolano, apesar deste último se revelar desatualizado. No geral os estudos e resultados aqui apresentados, revelam a necessidade de se compararem os documentos contabilísticos, a Estrutura Conceptual e as normas do IASB pois que, conforme *Júnior & Paulo (2005)*, a identificação de semelhanças e diferenças entre os citados documentos poderá dar início a um processo de harmonização contabilística mais rápido e eficiente.

Assim, face ao exposto até aqui, e depois de apresentarmos o contexto harmonizador contabilístico internacional (IASB), o sistema contabilístico angolano (PGCA) e algumas das publicações e estudos realizados nesta área, na continuação, descreve-se a metodologia adotada para a consecução dos objetivos pretendidos com a realização do presente trabalho.

3. Metodologia e descrição da análise comparativa

A metodologia, como o caminho a seguir para se alcançar os objetivos, para efeito do presente trabalho, enquadra-se no tipo descritiva e normativa, uma vez que se baseia no estudo e na interpretação de documentos contabilísticos (*Major et. al*, 2017). Neste sentido são inicialmente apresentados os objetivos do presente estudo, seguindo-se a descrição da metodologia e as técnicas adotadas no desenvolvimento da nossa análise e, por fim, os critérios de comparação, elementos esses que nos permitiram à apresentação dos resultados.

3.1. Objetivos do presente estudo

A partir da nossa revisão da literatura sobre a temática da harmonização contabilística internacional, que se encontra em curso, foram identificadas um conjunto de necessidades relacionadas com a importância de um incremento cada vez maior da comparabilidade das informações financeiras produzidas através das normas e/ou regras aplicáveis dentro de cada país ou região e as previstas no normativo do IASB, por ser aquele que acolhe o maior reconhecimento a nível internacional.

Salienta-se que, para tal objetivo autores como *Mota et. al* (2016), *Santos L. L.* (2006) ou *Júnior & Paulo* (2005) realçaram a necessidade de se compararem quer as Estruturas Conceptuais como as Normas de Contabilidade, dada as suas importâncias enquanto elementos harmonizadores da contabilidade. Por outro, autores como *Mala & Chand* (2015), *Zeff* (2014) ou *Valliřová & Dvořáková* (2012) destacaram a importância destes elementos no contexto harmonizador contabilístico internacional e, no consequente, incremento da comparabilidade das informações contabilísticas das diferentes realidades a nível mundial.

Assim, com o objetivo de contribuir para o incremento da comparabilidade e da credibilidade da informação financeira divulgada pelas empresas sedeadas em Angola, o presente estudo visou prosseguir três objetivos, entendidos como específicos:

1º: Realizar uma análise comparativa entre as informações de natureza conceptual previstas no normativo angolano (PGCA) e as existentes no documento emanado do IASB.

Realce-se, a este respeito, que uma Estrutura Conceptual deve ser entendida como aquele documento que norteia a elaboração das normas e determina em larga medida a qualidade da informação financeira prestada nas demonstrações financeiras.

2º: Realizar uma análise comparativa entre os critérios de reconhecimento e de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras previstos no normativo em vigor em Angola (PGCA) e os constantes nas normas do IASB.

Para este efeito foram considerados os diversos argumentos sobre a importância das normas do IASB no contexto harmonizador contabilístico internacional, onde autores como *Canibano & Mora* (2000) consideram ser possível harmonizar as práticas contabilísticas respeitando os critérios de reconhecimento, mensuração e/ou até de divulgação estabelecidos nas respetivas normas.

3º: Na realização dos dois objetivos anteriores, caso revelarem a existência de diferenças entre o normativo angolano e o emitido pelo IASB, propor-se-á alterações ao sistema contabilístico angolano e ao respetivo normativo visando aumentar a comparabilidade internacional da informação financeira relatada pelas suas empresas e, por esta via, incrementar a qualidade e a credibilidade dessa mesma informação.

Logo, entende-se que da realização dos objetivos ora descritos será possível inferir o estado atual da normalização contabilística nacional face ao internacional (IASB) e caso se justifique, propor-se alterações que possam permitir incrementar a comparabilidade da informação financeira produzida em Angola. Já que, autores como *Mala & Chand* (2015) e *Zaidi & Paz* (2015) afirmam que a estrutura conceptual é considerada a pedra angular da contabilidade e o IASB oferece um conjunto coerente de normas e práticas contabilísticas que ajudam a harmonizar e a melhorar tanto a qualidade como a credibilidade e a comparabilidade das informações financeiras.

Assim da comparação do normativo contabilístico angolano (PGCA) face aos dois principais documentos contabilísticos que contribuem para a harmonização contabilística a nível internacional (Estrutura Conceptual e normas do IASB), poderá facilitar a identificação das semelhanças e diferenças e, caso se justifique, apresentar-se um conjunto de propostas que possa ajudar a melhorar a comparabilidade das informações financeiras produzidas em Angola. Com isso, após termos descritos os objetivos do presente estudo, na subseção seguinte, procura-se descrever a metodologia adotada para a realização do presente trabalho.

3.2. Metodologia e critérios de comparabilidade

No âmbito desta parte do nosso trabalho, realça-se como ponto de partida que o desenvolvimento do presente trabalho envolveu as etapas seguintes:

1. Foram identificadas as principais semelhanças e diferenças entre as informações de natureza conceptual previstas no PGCA angolano e na Estrutura Conceptual do IASB, na versão mais atual (datada de 2018);
2. Foram identificadas as principais semelhanças e diferenças nos critérios de reconhecimento e de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras previstos no normativo em vigor em Angola (PGCA) em relação aos previstos nas normas do IASB e; por fim
3. Foram analisados os dados assim obtidos nos dois pontos anteriores, tendo por base adequados métodos e técnicas de análise fundamentadas na continuação deste ponto, para se identificarem as semelhanças e diferenças existentes entre os dois documentos contabilísticos e, caso se justifique, permitir-nos elaborar as propostas de alterações a introduzir no sistema contabilístico angolano.

Face ao acima exposto e considerando o carácter descritivo e normativo do presente estudo, para facilitar a identificação das semelhanças e diferenças entre as informações de natureza conceptual e normativa existentes no normativo contabilístico angolano (PGCA) em relação ao do IASB (Estrutura Conceptual e as suas Normas), recorreu-se ao método comparativo¹⁸ e a técnicas de análise de conteúdo, isto é, à leitura direta dos principais documentos objetos de comparação e aos trabalhos realizados por autores como *Mota et. al* (2016), *Santos L. L.* (2006) ou *Júnior & Paulo* (2005).

A escolha da presente metodologia justifica-se (como concluíram *Baker & Barbu*, 2007) por ser das mais utilizadas em estudos dessa natureza e em temáticas que utilizam a metodologia de pesquisa descritiva e normativa. Contudo, no que diz respeito ao processo de recolha de informação para a comparação pretendida, o nosso estudo foi baseado nos documentos oficiais emitidos pelos organismos competentes, que procuramos sintetizar seguidamente:

¹⁸ o método comparativo, este é entendido como aquele utilizado para investigar os indivíduos, fenómenos, factos, normas ou comportamentos com vista a ressaltar as suas semelhanças e diferenças.

- a Estrutura Conceptual do IASB de 2018 que, entretanto, entrará em vigor em 2020;
- as normas do IASB já publicadas, atualmente em vigor; e
- o Decreto-lei nº 82/01 que aprovou o Plano Geral de Contabilidade de Angola (atualmente em vigor (PGCA)).

Assim, em função dos objetivos definidos para o presente trabalho e dos documentos acima apresentados (e principalmente os do IASB), foi possível definirmos os critérios de comparação seguintes:

1. a Estrutura Conceptual do IASB de 2018 - é constituída por um conjunto de elementos, os quais constituem os critérios de comparação neste documento contabilístico. Tais são:

- (I) o objetivo das demonstrações financeiras ou do relato financeiro;
- (II) as características qualitativas da informação financeira;
- (III) as demonstrações financeiras e a entidade relatora;
- (IV) a definição, o reconhecimento, o desreconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
- (V) a apresentação e divulgação; e
- (VI) os conceitos de capital e de manutenção de capital.

A seleção deste elemento de comparação (EC do IASB de 2018) fundamenta-se na ideia de Santos L. L. (2006) e de Júnior & Paulo (2005) segundo os quais a análise comparativa das estruturas conceptuais é importante pois é este documento contabilístico que influencia a emissão e interpretação das normas e, o processo de harmonização contabilística internacional é aquele que está, de alguma forma, estruturado e alicerçado em uma EC.

2. as IAS/IFRS¹⁹ - são um conjunto de mais de 40 normas de contabilidade (tabela 1) e são por sua vez constituídas por um conjunto de elementos. Assim, neste ponto, definiu-se como critérios de comparação:

¹⁹ De salientar que, independentemente da estrutura de uma norma de contabilidade e das contas de um plano de contabilidade não serem documentos diretamente comparáveis, como por nós mencionado na revisão da literatura, o PGCA apresenta, entre outros, um conjunto de informações de natureza normativa como critérios de reconhecimento e de mensuração dos elementos em função da codificação das contas do citado plano.

- a. os critérios de reconhecimento dos elementos estabelecidos nas IAS 2, 16, 27, 28, 38 e 40 e nas IFRS 3, 9, 11 e 15; e
- b. os critérios de mensuração dos elementos definidos nas IAS 2, 16, 27, 28, 38 e 40 e nas IFRS 3, 9, 11 e 15, respetivamente.

A escolha deste elemento de comparação (IAS/IFRS) fundamenta-se na ideia de *Mota et. al* (2016), *Zaidi & Paz* (2015) ou *Valliřová & Dvořáková* (2012) os quais afirmam que o IASB oferece um conjunto coerente de normas e práticas que ajudam a harmonizar e a melhorar tanto a qualidade como a credibilidade das informações financeiras a nível internacional. Já a seleção dos critérios de comparação baseia-se na ideia de *Canibano & Mora* (2000) segundo o qual é possível harmonizar as práticas contabilísticas respeitando os critérios de reconhecimento, mensuração e/ou até de divulgação estabelecidos nas respetivas normas.

De referir ainda que a escolha das IAS/IFRS objeto de comparação apenas foi possível através de uma leitura inicial, muito pormenorizada, efetuada por nós aos dois normativos, onde foi possível a identificação de um conjunto de normas do IASB com correspondências às contas do plano de contas do PGCA angolano. Contudo, a escolha das referidas normas (IAS 2, 16, 27, 28, 38 e 40 e IFRS 3, 9, 11 e 15), de modo geral, deveu-se à sua complexidade e importância no registo contabilístico e, principalmente, pelas razões seguintes:

- a primeira, fundamenta-se na ideia segundo a qual os ativos fixos espelham a capacidade produtiva (inventários) e por sua vez geram rendimentos que originam contas a receber;
- a segunda, a título de exemplo, acredita-se que os ativos fixos tangíveis estão presentes em quase todas as empresas e representam mais de 35% das riquezas das mesmas (*Reis*, 2012); e
- a terceira, segundo *Whittington* (2008) e *Schipper* (2005) a norma de rédito (Receita de Contratos com Clientes), foi das IFRS de maior discussão e, por sua vez, segundo *Tan et. al* (2016) e *Barth* (2015), conseguiu-se chegar a consenso com a do FASB (a ASC 605), enfatizando assim o desejo de a comparar com a realidade angolana.

Contudo na tabela seguinte (tabela 3), procura-se apresentar de modo resumido os elementos e critérios de comparação definidos para efeitos do presente trabalho:

Tabela 3: elementos e critérios definidos para a análise comparativa

Elementos de comparação na estrutura conceitual do IASB de 2018		
(I)	- Objetivo das demonstrações financeiras;	
(II)	- Características qualitativas das informações financeiras;	
(III)	- Demonstrações financeiras e entidade relatora;	
(IV)	- Definição, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos elementos;	
(V)	- Apresentação e divulgação; e	
(VI)	- Conceitos de capital e de manutenção de capital.	
Elementos de comparação nas normas do IASB vs PGCA (reconhecimento e mensuração)		
a)	IAS 16 - Ativos Fixos Tangíveis	11 -Imobilizações Corpóreas
b)	IAS 38 - Ativos Intangíveis	12-Imobilizações Incorpóreas
c)	IAS 27 -Demonstrações Financeiras Separadas IAS 28 -Investimentos em Associadas IAS 40 -Propriedade de Investimento IFRS 3 -Concentrações de Atividades Empresariais IFRS 9 -Instrumentos Financeiros IFRS 11 -Empreendimento Conjunto	13 - Investimentos Financeiros
d)	IAS 2 -Inventários	21- Existências
e)	IFRS 15 -Receitas de Contratos com Clientes	31 - Clientes 37 - Contas a Receber 61-69 - Proveitos

Fonte: elaboração própria a partir dos elementos definidos para a análise comparativa

Os elementos de comparabilidade acima expostos (tabela 3), a sua comparação direta permite constatar o grau de convergência e divergência entre o sistema contabilístico angolano (PGCA) em relação ao internacional (IASB). Todavia, uma vez que os documentos do IASB são apresentados por parágrafos e o PGCA em pontos e subpontos, assim a análise comparativa à apresentar no próximo capítulo, à referência aos aludidos documentos terá como base os respetivos parágrafos e ponto ou subponto. Já a apresentação das informações nos quadros, será facilitada através do uso das abreviaturas e símbolos seguintes (tabela 4):

Tabela 4: abreviaturas e símbolos usados para facilitar a análise comparativa

Abreviaturas e símbolos usados para facilitar a análise comparativa	
Abreviaturas	Descrição
S	quando num ponto de comparação o PGCA apresentar semelhança ao documento do IASB.
N	quando num ponto de comparação o PGCA não fazer referência de modo direito a um assunto apresentado no documento do IASB.
+ ou -	para referenciar o que está a mais (+) e/ou a menos (-) no normativo angolano (PGCA) em um determinado assunto face ao apresentado no documento do IASB.

Fonte: elaboração própria

Contudo, depois de descritos os objetivos do estudo, a metodologia adotada e os critérios de comparação, no capítulo seguinte são apresentados os resultados da análise comparativa.

4. Análise comparativa e resultados observados

O presente capítulo, conforme descrito na metodologia, visa apresentar os resultados da análise comparativa da Estrutura Conceptual e das normas do IASB com o sistema contabilístico a vigorar em Angola (PGCA). Nesta perspetiva, apresentar-se-á a análise comparativa, inicialmente, da EC do IASB de 2018 face às informações de carácter conceptual previstas no PGCA angolano e, na continuação, de igual modo às das IAS/IFRS selecionadas para efeito de comparação nos critérios de reconhecimento e mensuração em relação ao mesmo tipo de informações previstas no normativo contabilístico angolano.

4.1. Análise comparativa entre as Estruturas Conceptuais

Como descrito anteriormente, na presente subseção é apresentada a análise comparativa entre a EC do IASB de 2018 e as informações de carácter conceptual constantes no PGCA nos pontos definidos na metodologia como (I) o objetivo das demonstrações financeiras, (II) as características qualitativas da informação financeira, (III) as demonstrações financeiras e entidade relatora, (IV) a definição, o reconhecimento, o desreconhecimento e a mensuração dos elementos demonstrações financeiras, (V) a apresentação e divulgação e, (VI) os conceitos de capital e de manutenção de capital. Nestes termos, temos:

(I) - no que se refere ao objetivo das demonstrações financeiras, da análise comparativa realizada aos dois objetos de comparação (§ 1.2 EC do IASB de 2018 e o ponto 2 do PGCA), não foram observadas grandes diferenças, não obstante o PGCA não fazer menção aos mutuantes e aos credores potenciais, especificar os outros credores e apresentar o governo e seus departamentos e ao público em geral como também os destinatários das informações financeiras. Contudo, como apresentado na tabela 5, a principal diferença reside no facto do PGCA fazer referência que as demonstrações financeiras também têm como objetivo servirem de base de planificação da gestão e controlo das atividades empresariais:

Tabela 5: comparação entre os objetivos das demonstrações financeiras

EC do IASB de 2018 Objetivos das demonstrações financeiras	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
Fornecer informação financeira útil sobre a entidade aos investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais para tomada de decisões económicas.	S	(+) para a planificação e controlo da gestão empresarial.

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs o PGCA

(II) - no que diz respeito às características qualitativas da informação financeira, das observações efetuadas aos dois documentos (§2.4 EC do IASB de 2018 e nos pontos 3 e 5 do PGCA), a par dos objetivos das demonstrações financeiras, neste ponto de comparação também não foram identificadas grandes diferenças. Porém, de realçar o facto do PGCA apresentar a fiabilidade como uma das características qualitativa e utilizar o termo princípios contabilísticos para fazer referência ao melhoramento das características qualitativas e, onde o mesmo, não faz menção à verificabilidade, à compreensibilidade, mas apresenta a não compensação de saldos e a materialidade como partes do melhoramento das características qualitativas.

De salientar ainda que, segundo o parágrafo 2.13 da EC do IASB de 2018 uma representação fiel deve ser completa, neutra (que inclui a prudência) e livre de erros. Já no subponto 3.2 do PGCA, este estabelece que a informação só é fiável se for uma representação fiel, refletir a substância económica e não a forma legal dos negócios, e ser neutra, prudente e completa. Contudo, na tabela seguinte (Tabela 6) procuramos apresentar, neste ponto de comparação, as principais semelhanças e diferenças:

Tabela 6: comparação entre as características qualitativas da informação financeira

EC do IASB de 2018 Características qualitativas da informação financeira	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
Características fundamentais: <ul style="list-style-type: none"> • Relevância, que inclui a materialidade²⁰; e • Representação fiel²¹, que deve ser: <ul style="list-style-type: none"> • Completa; • Neutra (que incluía a prudência); e • Livre de erros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Relevância; • Representação fiel; • Completa; • Neutra; e • Prudente. 	(+) Fiabilidade; e (-) Livre de erros.
Melhoramento das características fundamentais: <ul style="list-style-type: none"> • Comparabilidade, que inclui a consistência; • Compreensão; • Oportunidade; e • Verificabilidade; 	<ul style="list-style-type: none"> • Comparabilidade; e • Consistência. 	(-) Compreensão; (-) Oportunidade (-) Verificabilidade; (+) Não compensação de saldos; e (+) Materialidade

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs o PGCA

²⁰ A materialidade no PGCA é descrita como um melhoramento das características fundamentais, logo subentende-se como parte da relevância.

²¹ A representação fiel na EC do IASB deve ser completa neutra (que inclui a prudência) e livre de erros. Já o PGCA expõe a característica qualitativa da fiabilidade que por sua vez deve ser uma representação fiel, completa, neutra, prudente e deve refletir a substância económica e não meramente a forma legal.

(III) - relativamente às demonstrações financeiras e à entidade que relata, numa leitura conjugada aos dois documentos, foi possível constatar que:

1. a respeito das demonstrações financeiras, da comparação efetuada, estas não apresentam diferenças consideráveis, não obstante o PGCA prescrever o balanço, a demonstração dos resultados e de fluxos de caixas como às obrigatórias e, por outra, não faz referência direta as consolidadas e não consolidadas (§ 3.3, 3.15 e 3.17 da EC do IASB de 2018 e o ponto 4 do PGCA); e
2. a respeito da entidade que relata, independentemente de no PGCA ser especificado a entidade que deve preparar as demonstrações financeiras, neste ponto de comparação também não se verificou diferenças assinaláveis (§ 3.10 da EC do IASB de 2018 e ponto 3 do PGCA).

Entretanto, na tabela abaixo (tabela 7), procura-se apresentar as semelhanças e diferenças observadas entre os tipos de demonstrações financeiras e a entidade que deve relatar.

Tabela 7: comparação entre as demonstrações financeiras e entidade relatora

EC do IASB de 2018 As demonstrações financeiras e entidade relatora	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
demonstrações financeiras: <ul style="list-style-type: none"> • Balanço • Demonstração dos resultados, • Outras demonstrações financeiras: <ul style="list-style-type: none"> • de alteração na posição financeira; • de fluxo de caixas; • consolidadas e não consolidadas; etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço; • Demonstração dos resultados; • Demonstração de fluxos de caixas; e • Demonstração de alteração na posição financeira; 	(-) Consolidadas; e (-) Não consolidadas
a entidade relatora: é aquela que escolhe ou é obrigada a preparar demonstrações financeiras e não necessariamente uma entidade legal.	a gerência e/ou outro órgão da entidade	

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs o PGCA

(IV) - quanto à definição, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras, da comparação efetuada aos dois documentos foi possível constatar que:

1. relativamente aos elementos das demonstrações financeiras, neste ponto de comparação não foram observadas grandes diferenças, apenas referenciar o facto da EC do IASB de 2018 estabelecer na definição de um ativo, como aquele que tem a

potencialidade de produzir benefícios económico e no PGCA, este prescrever a probabilidade de fluir benefícios económicos futuros a entidade (§ 4.3 e 4.4 da EC do IASB de 2018 e subpontos 2.2 e 3.2 do PGCA);

2. a respeito do reconhecimento, neste também não mostram grandes diferenças, com a exceção da EC do IASB de 2018 referir que o reconhecimento só é apropriado se resultar em informações relevantes e numa representação fiel (§ 5.1, 5.6 e 5.7 da EC do IASB e subponto 6.1 do PGCA);
3. quanto ao desreconhecimento, o PGCA não aborda de modo direto esta questão (§ 5.26 e 5.27 da EC do IASB); e
4. quanto a mensuração, com a exceção do justo valor que no PGCA não é abordado de modo direto (como informação conceptual), as restantes bases de mensuração não apresentam diferenças assinaláveis (§ 6.4 e 6.10 da EC do IASB de 2018 e o ponto 7 do PGCA).

Porém ainda de salientar o facto de no PGCA ser apresentado os termos proveito, custo e valorimetria com os significados de rendimento, gasto e mensuração. Contudo, na tabela 8, procura-se apresentar de modo resumido as principais semelhanças e diferenças observadas neste ponto de comparação:

Tabela 8: comparação entre a definição, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

EC do IASB de 2018 Definição, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos elementos	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
Elementos das demonstrações financeiras: • Balanço: ativos, passivos e capitais próprios; e • Demonstração dos resultados: rendimentos e gastos.	S	
Reconhecimento: quando satisfazer a definição de um elemento das demonstrações financeiras e, se resultarem em informações relevantes e numa representação fiel.	S	
Desreconhecimento: • Ativos - quando a entidade perde o controlo de parte ou todo; e • Passivos - quando a entidade deixa de ter uma obrigação presente de parte ou do todo.	N	N
Bases de mensuração dos elementos: • Custo histórico; e • Valor atual: justo valor, valor de uso, valor realizável (liquidação) e custo corrente.	S	(-) Justo valor.

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs o PGCA

(V) - no que concerne à apresentação e divulgação, da verificação efetuada aos dois documentos (§ 7.7 e 7.20 da EC do IASB de 2018 e subpontos 2.3, 3.3, 4.3 e 5.3), neste ponto de comparação não foram notórias diferenças consideráveis, não obstante um apresentar modelos de demonstrações financeiras (no caso o PGCA) e, o outro, princípios a ter em conta na apresentação e divulgação das informações financeiras (neste caso o do IASB). Assim, a tabela seguinte (tabela 9), procura-se apresentar uma síntese das semelhanças e diferenças dos princípios a ter em conta na apresentação e divulgação das informações financeiras.

Tabela 9: comparação entre os princípios de apresentação e divulgação da informação financeira

EC do IASB de 2018 apresentação e divulgação	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
princípio básico: classificar e agrupar os elementos com base em características compartilhadas como a natureza, a função na entidade e como é mensurado.	conforme os modelos de demonstrações financeiras (ver anexo III).	

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs o PGCA

(VI) - no que concerne aos conceitos de capital e de manutenção de capital, da verificação por nós realizada aos dois documentos (EC do IASB de 2018 e PGCA), com a exceção da definição do capital próprio como elemento das demonstrações financeiras, o PGCA não faz menção direta aos conceitos de capital e de manutenção de capital, constituindo assim a principal diferença. Assim, na tabela seguinte (tabela 10) são apresentadas as principais semelhanças e diferenças a este nível.

Tabela 10: comparação entre os conceitos de capital e de manutenção de capital

EC do IASB de 2010 Conceito de capital e de manutenção de capital próprio	PGCA angolano	
	Semelhanças	Diferenças
Conceito de capital próprio: <ul style="list-style-type: none"> • Financeiro; e • Físico. 	N	N
Conceito de manutenção de capital próprio: <ul style="list-style-type: none"> • Financeiro; e • Físico. 	N	N

Fonte: elaboração própria a partir da comparação da EC do IASB de 2018 vs PGCA

Contudo e depois de apresentada a análise comparativa dos principais aspetos da Estrutura Conceptual do IASB de 2018 em relação às informações de natureza conceptual constantes no PGCA, foi possível verificar que:

1. estamos perante dois documentos diferentes, onde um é uma Estrutura Conceptual propriamente dita, ou seja, completa (EC do IASB de 2018) e o outro é um Plano Geral de Contabilidade com alguma informação de natureza conceptual (PGCA);
2. o conteúdo geral, isto é, os principais elementos que devem figurar numa estrutura conceptual apresentam muitas semelhanças, justificadas pelo facto do PGCA ter sido elaborado com base às normas do IASB vigentes até ao ano de 2001;
3. alguns dos termos técnicos utilizados no PGCA estão desatualizados embora as suas variações em termos de conceitos não sejam tão diferenciadas, de que são exemplo os termos valorimetria vs mensuração, proveitos vs rendimentos ou custos vs gastos; e
4. os dois documentos apresentam:
 - por um lado, muitas semelhanças, como são os casos do objetivo das demonstrações financeiras, das características qualitativas da informação financeira, da apresentação e divulgação e, sobretudo, da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e
 - por outro, o normativo contabilístico angolano (PGCA) não apresenta de modo direto os tratamentos contabilísticos a respeito do desreconhecimento e os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Assim, depois de apresentada a análise comparativa entre a Estrutura Conceptual do IASB de 2018 em relação às informações de carácter conceptual existentes no PGCA, na continuação, procura-se apresentar, de igual modo à análise comparativa entre as normas do IASB e as informações de natureza normativa existentes no PGCA.

4.2. Análise comparativa entre as normas do IASB e o PGCA angolano

A presente subsecção destina-se à apresentação dos resultados da análise comparativa por nós efetuada entre as informações de natureza normativa de algumas das contas do plano de contas existentes no PGCA face a algumas das IAS/IFRS, no que respeita aos critérios de reconhecimento e de mensuração previstos nas seguintes normas (tabela 11):

Tabela 11: IAS/IFRS selecionadas para efeito da análise comparativa

Normas IAS/IFRS e a sua correspondência as contas do PGCA selecionadas para a comparação		
a.	IAS 16 - Ativos Fixos Tangíveis	11 -Imobilizações Corpóreas
b.	IAS 38 - Ativos Intangíveis	12-Imobilizações Incorpóreas
c.	IAS 27 -Demonstrações Financeiras Separadas IAS 28 -Investimentos em Associadas IAS 40 -Propriedade de Investimento IFRS 3 -Concentrações de Atividades Empresariais IFRS 9 -Instrumentos Financeiros IFRS 11 -Empreendimento Conjunto	13 - Investimentos Financeiros
d.	IAS 2 -Inventários	21- Existências
e.	IFRS 15 -Receita de Contratos com Clientes	31 - Clientes 37 - Contas a Receber 61-69 - Proveitos

Fonte: elaboração própria a partir dos critérios definidos para a análise comparativa

Em função do quadro exibido acima (tabela 11), a análise comparativa é apresentada tendo em conta as alíneas supramencionadas. Nestes termos, temos:

a. a respeito da análise comparativa entre a IAS 16 (Ativo Fixo Tangíveis) e a conta 11 Imobilizações Corpóreas (Ativos Fixos Tangíveis no PGCA), das observações realizadas, isto é, nos critérios de reconhecimento e mensuração (§ 7, 15, 16, 18, 29 e 67 da IAS 16 e subpontos 6.2.1 e 7.2.2 do PGCA), estes não apresentam diferenças substanciais, com a exceção do PGCA:

- referenciar o custo corrente como critério de mensuração inicial para os bens recebidos em doação;
- não fazer menção direta a previsão de desmantelamento como parte do custo inicial e do processo de desreconhecimento de um ativo fixo tangível; e
- utilizar o termo depreciação extraordinária²², pois como está definido no PGCA, este se assemelha ao de perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis.

Assim, na tabela seguinte (tabela 12), procura-se apresentar as principais semelhanças e diferenças entre os critérios de reconhecimento e de mensuração dos ativos fixos tangíveis estabelecidos nos respetivos normativos:

²² A depreciação extraordinária, segundo o subponto 7.2.2 do PGCA, é aquela destinada a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição do valor da quantia registada e deve ser revertida quando cessarem os motivos que o originaram. Logo, este conceito assemelha-se ao de perdas por imparidade de ativos fixos tangíveis estabelecido no normativo do IASB.

Tabela 12: comparação entre a IAS 16 e a conta 11 do PGCA

IAS 16 – Ativos Fixos Tangíveis	11- Imobilizações Corpóreas (PGCA)	
	Semelhanças	Diferenças
Reconhecimento: quando for provável que fluam benefícios económicos futuros e o seu valor possa ser quantificado com fiabilidade.	S	
Mensuração inicial: custo.	S	(+) o custo corrente para bens recebidos em doação.
Mensuração subsequente: o custo e o custo revalorizado, ambos menos a depreciação e perdas por imparidades* ²³ acumuladas.	S	
Desreconhecimento: na alienação e quando não se esperam futuros benefícios económicos.	N	N

Fonte: elaboração própria a partir da comparação do normativo do IASB vs PGCA

b. relativamente à comparação entre a IAS 38 (Ativos Intangíveis) e a conta 12 Imobilizações Incorpóreas (Ativos Intangíveis no PGCA), da leitura realizada aos dois normativos, no que se refere aos critérios definidos, não foram identificadas grandes diferenças (ver § 21, 24, 75 e 112 da IAS 38 e subpontos 6.2.2 e 7.2.3 do PGCA), não obstante:

1. o parágrafo 24 da IAS 38 mencionar as formas de aquisição dos ativos intangíveis que, no geral, são: aquisição separada, como parte de uma concentração de atividades empresariais, por subsídio governamental, troca de ativo e ativo intangível gerado internamente fase de desenvolvimento;
2. o subponto 6.2.2 do PGCA este faz alusão aos tipos de ativos intangíveis que, no essencial, são: os trespasse e despesas de investigação e de desenvolvimento; e
3. o subponto 7.2.3 do PGCA, este não faz referência à quantia escriturada do bem cedido em troca, como critério de mensuração alternativo ao justo valor, isto é, quando este for difícil a sua identificação, e apresentar o custo corrente como critério de mensuração inicial para os bens recebidos em doação. Por outro, também não faz menção direta ao desreconhecimento e utiliza o termo amortização extraordinária²⁴ para se referir a perdas por imparidade em ativos intangíveis.

²³ Perda por imparidade em ativo fixo tangível, no PGCA é descrito como depreciação extraordinária.

²⁴ Amortizações extraordinárias – são aquelas destinadas a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição do valor da quantia registada e esse não deve ser revertida mesmo que cessem os motivos que a originaram (subponto 7.2.2 e 7.2.3 do PGCA). Logo, este conceito assemelha-se ao de perdas por imparidade em ativos intangíveis estabelecido no normativo do IASB.

Assim, e relativamente a esta vertente de comparação, a tabela seguinte (tabela 13) apresenta as principais semelhanças e diferenças obtidas na nossa análise comparativa:

Tabela 13: comparação entre a IAS 38 e a conta 12 do PGCA

IAS 38 – Ativos Intangíveis	12 – Imobilizações incorpóreas (PGCA)	
	Semelhanças	Diferenças
Reconhecimento - quando for provável que fluam benefícios económicos futuros e o seu valor possa ser quantificado com fiabilidade.	S	
Mensuração inicial – pode ser o custo e justo valor, ou a quantia escriturada do bem para os bens cedidos em troca.	<ul style="list-style-type: none"> • custo; e • justo valor. 	(-) Quantia escriturada do bem cedido na troca; e (+) Custo corrente como critério de mensuração inicial para os bens recebidos em doação.
Mensuração subsequente: o custo e o custo revalorizado, ambos menos as amortizações e perdas por imparidades* ²⁵ acumuladas.	S	
Desreconhecimento – na alienação e quando não se esperam futuros benefícios económicos.	N	N

Fonte: elaboração própria a partir da comparação do normativo do IASB vs PGCA

c. neste ponto de comparação, independentemente da conta 13 do PGCA, Investimentos Financeiros, ser representativa de um conjunto de normas do IASB (IAS 27, 28 e 40, e IFRS 3, 9 e 11), das observações realizadas nos critérios de reconhecimento e mensuração dos respetivos normativos contabilísticos, estes não apresentam grandes diferenças, não obstante:

1. o PGCA somente estabelecer os critérios gerais de reconhecimento e de mensuração dos investimentos financeiro (subpontos 6.2.3 e 7.2.4 do PGCA). Já as normas do IASB, estas apresentam de modo específico, como são os casos dos investimentos em:
 - Subsidiárias (ver § 4, 8, 9, 18 e 54 da IFRS 3),
 - Associada (ver § 5, 6, 10, 16 e 17 da IAS 28 - § 4.11 e 5.11 da IFRS 9);
 - Empreendimento conjunto (ver §5, 10, 16, 17 e 19 da IAS 28 - § 4.11 e 5.11 da IFRS 9 - § 24 da IFRS 11); e
 - Propriedade de investimento (§16, 20, 23 e 30 da IAS 40); e por fim

²⁵ Perdas por imparidades em ativos intangíveis no PGCA podem ser entendidas como amortizações extraordinárias.

2. o PGCA não faz menção ao método de equivalência patrimonial (MEP) (§ 16 da IAS 28), ao goodwill (§ 10 da IFRS 3), ao desreconhecimento de propriedades de investimento (§ 66 da IAS 40).

Contudo, na tabela seguinte (tabela 14), procurou-se descrever as principais semelhanças e diferenças observadas neste ponto de comparação:

Tabela 14: comparação entre as IAS 27, 28 e 40 e as IFRS 3, 9 e 11 e a conta 13 do PGCA

IAS 27, 28 e 40 e IFRS 3, 9 e 11	13 - Investimentos Financeiros (PGCA)	
	Semelhanças	Diferenças
Reconhecimento: <ul style="list-style-type: none"> • Subsidiárias – quando a adquirente obtém o controlo nas atividades empresariais; e deve reconhecer o goodwill como o ganho resultante de uma compra a preço baixo; • Associada – quando uma entidade exerce influência significativa; • Empreendimento conjunto- quando duas ou mais entidades exercem controlo conjunto; e • Propriedade de investimento - quando for provável que fluam benefícios económicos futuros e o seu valor possa ser quantificável com fiabilidade. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade de investimento. 	(-) Não especifica os critérios para: <ul style="list-style-type: none"> • Subsidiárias (que inclui o do goodwill²⁶); • Associadas; e • empreendimentos conjuntos.
Mensuração inicial: <ul style="list-style-type: none"> • Subsidiárias – método de aquisição; • Associada – justo valor e/ou custo; • Empreendimento conjunto - justo valor e/ou custo. • Propriedade de investimento - custo 	<ul style="list-style-type: none"> • método de aquisição; • Justo valor; e • Custo. 	(+) o custo corrente para bens recebidos em doações;
Mensuração subsequente: <ul style="list-style-type: none"> • Subsidiárias – os descrito noutras IAS/IFRS; • Associada – o MEP, justo valor e/ou custo; • Empreendimento conjunto- o MEP, justo valor e/ou custo; e • Propriedade de investimento - justo valor e ou custo. 	<ul style="list-style-type: none"> • justo valor; e ou • custo. 	(-) MEP (-) Não especifica os critérios para: <ul style="list-style-type: none"> • Subsidiárias; • Associadas; e • empreendimento conjuntos.
Desreconhecimento – para a propriedade de investimento, este ocorre na alienação e quando não se esperam futuros benefícios económicos.	N	N

Fonte: elaboração própria a partir da comparação do normativo do IASB vs PGCA

²⁶ No subponto 6.2.2 do PGCA, neste é feito referem aos trespasses que, entretanto, representa os pagamentos feito em antecipação a benefícios económicos futuros, que surjam de uma aquisição que constitui uma atividade empresarial. Neste sentido, assemelha-se ao do Goodwill, estabelecido no normativo do IASB.

d. no que diz respeito a análise comparativa entre a IAS 2 (Inventários) e a conta 21 Existências (Inventários no PGCA), no que concerne aos critérios de comparação definidos (§ 6, 9, 11, 12, 21, 22, 23, 25, e 34 da IAS 2, e os subpontos 6.2.4 e 7.2.5 do PGCA), no geral, estes não apresentam grandes diferenças com exceção do PGCA:

- permitir a utilização do método do último a entrar primeiro a sair (LIFO) como fórmula de custeio e, por outro, permitir uso do método do valor realizável líquido deduzido de uma margem de lucro para as entidades que praticam atividades agrícolas, pecuárias, silvicultura, pesca, extração e equivalentes quando a determinação do custo se mostrar oneroso (assunto da IAS 41);
- fazer referência ao método de percentagem de acabamento e/ou contrato completo para a mensuração dos contratos plurianuais (assunto tratado na IFRS 15); e
- não fazer menção direta do processo de transferência dos inventários para gastos quando ocorre uma venda de inventário.

Assim, na tabela abaixo (tabela 15) procura-se apresentar as principais semelhanças e diferenças entre os tratamentos contabilísticos (reconhecimento e mensuração) dos inventários previstos nos normativos do IASB e do PGCA:

Tabela 15: comparação entre a IAS 2 e a conta 21 do PGCA

IAS 2 – Inventários	PGCA – 21- Existências	
	Semelhanças	Diferenças
Reconhecimento: quando são detidos para venda, ou usados no processo de produção para a venda e, ou são matérias primas ou bens de consumo usados no processo de produção ou na prestação de serviço.	S	
Mensuração inicial: custo de aquisição e/ou de produção.	S	
Mensuração subsequente: custo e ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. fórmulas de custeios - Custo de identificação específica; - FIFO – primeiro a entrar, primeiro a sair; e - Custo médio ponderado.	S	(+) LIFO. (+) método de percentagem de acabamento e/ou contrato completo para os contratos plurianuais; (+) o valor realizável líquido deduzido de uma margem normal de lucro para empresas agrícola, pecuária silvicultura, pesca, extração e similares.
Desreconhecimento – no processo da venda, como também por qualquer redução e perdas de inventários.	N	N

Fonte: elaboração própria a partir da comparação do normativo do IASB vs PGCA

e. No respeitante à IFRS 15 (Receitas de Contratos com Clientes), conforme mencionado no capítulo anterior, esta norma no PGCA é representativa das contas 31 Clientes, 37 Outros Valores a Receber e 61-69 Proveitos. Assim, das observações efetuadas, no que concerne aos critérios de comparação definidos, nestes não foram visíveis diferenças acentuadas, não obstante as situações seguintes:

1. o PGCA apresenta o critério geral de reconhecimento dos rendimentos (proveitos) e, simultaneamente, os de vendas de bens, prestação de serviço, juros, royalties e, até os de subsídios, dos erros e alterações nas políticas contabilísticas e das diferenças de câmbios favoráveis que, por conseguinte, são assunto específicos de outras normas do IASB (subpontos 6.4 do PGCA). Já a IFRS 15, esta norma apresenta de modo geral os critérios de reconhecimento para os todos contratos com cliente (§ 9, 22, 26, 31, 47 e 73) e, também, os de juros (§65) e de royalties (§ 58 e B63); e
2. o PGCA apresenta como critérios de mensuração subsequente o custo histórico (menos as provisões para cobrança duvidosa²⁷) e/ou o valor realizável líquido (subpontos 7.2.6 do PGCA). Já a IFRS 15, esta norma apresenta o preço da transação (tendo em atenção as perdas por imparidade (§107 e 108)).

Porém, na tabela seguinte (tabela 16), procura-se apresentar as principais semelhanças e diferenças neste ponto de comparação:

Tabela 16: comparação entre a IFRS 15 e as contas 31, 37 e 61-69 do PGCA

IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes	PGCA -31 -37- 70 – contas a receber e proveitos	
	Semelhanças	Diferenças
Reconhecimento - quando a entidade satisfizer uma obrigação de desempenho transferindo o controlo do bem e/ou serviço para o cliente. Também especifica para os derivados dos contratos com clientes como o de juros e royalties.	S	(+) quando for provável que fluam benefícios económicos futuros e o seu valor possa ser quantificável com fiabilidade.
Mensuração inicial - o preço da transação.	(Custo histórico)	
Mensuração subsequente - o preço da transação (tendo em atenção as perdas por imparidade).	(Custo histórico) e (valor realizável líquido).	

Fonte: elaboração própria a partir da comparação do normativo do IASB vs PGCA

²⁷ Provisão para cobrança duvidosa é descrito no subponto 7.2.6 do PGCA como os ajustamentos do custo histórico para o valor realizável líquido quando este último for inferior, a qual será ajustado ou anulado quando se alterarem ou cessarem as razões que determinaram a sua constituição. Logo o presente conceito assemelha-se ao de perdas por imparidade em dividas a receber estabelecido no normativo do IASB.

Assim, depois de apresentada a análise comparativa de algumas das normas do IASB em relação a algumas das contas do PGCA angolano, foi possível constatar que:

1. estamos perante dois normativos contabilísticos diferentes, onde um é conjunto de Normas de Contabilidade propriamente ditas (IAS/IFRS) e o outro é somente um Plano Geral de Contabilidade que contém alguma informação de natureza normativa (reconhecimento, mensuração, entre outras (PGCA));
2. o conteúdo geral, isto é, as IAS/IFRS, estas apresentam normalmente um assunto específico por norma e de modo mais abrangente. já o PGCA, este agrupa os diversos assuntos em um único documento e, em algumas situações em um único ponto, como se observou da comparação da conta 21 - Existências com a IAS 2 e, das contas 31, 37 e 61 a 69 – Proveitos com a IFRS 15;
3. a análise comparativa revelou a existência de muitas semelhanças, principalmente, a nível dos critérios de reconhecimento, bem como diferenças a respeito dos critérios de mensuração, onde se salienta o facto do PGCA não apresenta o tratamento contabilístico a respeito do método da equivalência patrimonial; e
4. os termos técnicos utilizados no PGCA, em que alguns deles foram identificados como estando desatualizados, embora as suas variações, em termos de conceitos subjacentes, não levem a interpretações muito distintas do real significado, como são os casos dos termos:
 - proveitos vs rendimentos, custo vs gasto e valorimetria vs mensuração;
 - depreciação/amortização extraordinária vs perdas por imparidade em ativos fixos;
 - provisão para depreciação de existência vs perdas por imparidade em inventários; e
 - provisões para cobrança duvidosa vs perdas por imparidade em dívidas a receber.

Assim sendo, e no geral, não foram notórias muitas diferenças em relação aos dois objetos de comparação, isto é, nos critérios definidos para a análise comparativa. Situação esta justificada pelo facto do PGCA ser elaborado em 2001 com base as normas do IASB naquela data. Contudo em função das diferenças, insuficiências e omissões observadas ao longo da análise comparativa, procuramos apresentar, na continuação, um conjunto de propostas no sentido de ajudar a melhorar ainda mais a comparabilidade da informação financeira produzida pelas sociedades comerciais e empresas públicas sedeadas em Angola.

5. Proposta para o incremento da comparabilidade internacional da informação financeira produzida em Angola

O presente capítulo, destina-se à apresentação de um conjunto de propostas no sentido de ajudarem a melhorar e incrementar a comparabilidade internacional da informação financeira produzida pelas empresas sedeadas em Angola. Neste âmbito, as propostas seguidamente apresentadas têm como base as diferenças e insuficiências observadas no capítulo anterior relativamente aos pontos 4.1 e 4.2, pois é nossa convicção que a comparabilidade internacional da informação financeira só é alcançada quando a preparação dessa mesma informação for baseada em pressupostos utilizados universalmente.

Assim, de modo geral, a nossa proposta consiste em substituir o modelo contabilístico angolano, baseado no PGCA, para a implementação de um novo modelo que seja baseado em normas de contabilidade. Proposta esta que se fundamenta na perspetiva de que:

a)- os planos gerais de contabilidade são documentos normativos setoriais (como é o caso do PGCA que é apenas para o setor não financeiro), já as normas de contabilidade são transversais a todos os sectores de atividades empresariais (financeiro, não financeiro e seguradoras), o que potenciaria muito a desejada harmonização contabilística internacional pois que, este é o propósito do estado angolano manifestado com a aprovação da criação da CNNCA;

b) - Angola sendo membro do IASB (e este último emite os seus normativos contabilístico em forma de norma – as IFRS), assim a adoção do modelo baseado em normas de contabilidade poderia facilitar ainda mais a convergência com as normas do IASB e a desejada harmonização contabilística internacional;

c)- as normas do IASB que, entretanto, são as fontes de elaboração dos normativos contabilístico angolano, estas são dinâmicas e sujeitas a atualizações, assim o modelo baseado em normas de contabilidade, facilitaria também à alteração e atualização do normativo contabilístico angolano que a muito é almejada; e por fim

d)- as normas de contabilidade são de fácil consulta e entendimento, isto é, estas abordam e apresentam de maneira separada cada assunto concreto e de modo muito mais abrangente.

Entretanto, caso não seja possível avançar já para um novo modelo contabilístico baseado em normas de contabilidade, isto é, manter-se o atual modelo (PGCA), as nossas propostas (como mencionado anteriormente) têm como base as diferenças e insuficiências identificadas na análise comparativa entre a Estrutura Conceptual do IASB (de 2018) e as IAS/IFRS em relação ao PGCA. Nestes termos, as nossas propostas são as seguintes:

1. a respeito da Estrutura Conceptual (informações de natureza conceptual no PGCA), a nossa proposta consiste em se agregar ao PGCA os tratamentos contabilísticos no tocante aos procedimentos de desreconhecimento de um elemento nas demonstrações financeiras e os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Saliente-se a este respeito que a introdução e o esclarecimento dos critérios de desreconhecimento e os conceitos de capital e manutenção de capital vai permitir deixar o normativo contabilístico angolano, no que se refere à informação de natureza conceptual, mais completo tendo em atenção o estabelecido na EC do IASB de 2018.

Por outra, o desreconhecimento como elemento conceptual, ajuda os utilizadores e, principalmente, os preparadores a entender quais dos elementos ainda devem fazer parte das demonstrações financeiras. Já os conceitos de capital e manutenção de capital, ajudam a clarificar quando uma entidade obtém lucro e, este também, serve de base de medição de outros critérios de desempenho das entidades, de que são exemplos os ganhos por ação e o retorno do investimento (*IASB*, 2018).

2. analogamente às normas IAS/IFRS (informações de natureza normativa no PGCA), embora sendo notório o esforço do organismo normalizador para explicar a maioria das classes e contas constantes no PGCA, acredita-se que ainda se tem algum caminho a percorrer para a desejada harmonização contabilística e a consequente comparabilidade das informações financeiras. Assim sendo, a nossa proposta consiste na atualização dos critérios de mensuração, uma vez que em relação aos critérios de reconhecimento nestes não foram observadas grandes diferenças.

Realce-se a este respeito que a atualização dos critérios de mensuração é de suma importância pois que, esta é entendida como o processo que determina, em grande medida, a informação e o valor dos elementos à constar nas demonstrações financeiras.

Todavia, a nossa proposta abrange ainda a revisão de todas as normas emitidas pelo IASB e principalmente aquele conjunto de IAS/IFRS que abordam assuntos ou matérias que o PGCA ainda não os adotou, ou suspendeu ou excluiu, ou não os aborda de modo direto, como são a título de exemplo:

- a IAS 12 - Imposto sobre o Rendimento (na vertente dos diferidos);
- IAS 36 - Imparidade de Ativos;
- IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- IAS 41 - Agricultura;
- IFRS 2 - Pagamentos Baseados em Ações;
- IFRS 3 - Concentrações de Atividades Empresariais;
- IFRS 5 - Ativos Não Correntes Detidos para a Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;
- IFRS 6 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais;
- IFRS 10 - Demonstrações Financeiras Consolidadas;
- IFRS 12 - Divulgação de Interesses Noutras Entidades;
- IFRS 13 - Mensuração ao Justo Valor;
- IFRS 14 - Contas de Diferimentos e Regulatórias; e
- IFRS 16 – Locações.

No entanto, a serem acolhidas as nossas propostas, estas poderão permitir, por um lado, deixar o PGCA mais completo, como também possibilitar a atualização de muitos dos termos técnicos nele incluídos, como são os casos de:

- Proveitos para rendimentos, custos para gastos e valorimetria para mensuração;
- depreciação/amortização extraordinária para perdas por imparidade em ativos fixos;
- provisão para depreciação de existência para perdas por imparidade em inventários; e
- provisão para cobrança duvidosa para perdas por imparidade em dívidas a receber.

Contudo é nossa convicção que as propostas aqui apresentadas, caso sejam tidas em consideração, poderão ajudar a incrementar a comparabilidade internacional da informação financeira produzida em Angola. Comparabilidade essa que poderá permitir, por um lado, maior atração de investimento quer a nível nacional como internacional e, por outro, o bom funcionamento da Bolsa de Dívidas e Valores de Angola (BODIVA).

6. Conclusões

Com o propósito de se saber o estado da normalização contabilística angolana em relação ao internacional, a revisão da literatura por nós realizada revelou a importância, a pertinência e a necessidade da harmonização contabilística internacional, destacando o IASB como o principal órgão normalizador e harmonizador da contabilidade a nível mundial e o sistema contabilístico angolano, que entretanto é baseada no Decreto-lei nº 82/01 emitido pelo Ministério das Finanças de Angola que aprovou o Plano Geral de Contabilidade (PGCA) e atualmente em vigor em Angola.

Logo e em função dos objetivos do presente trabalho e dos resultados observados, da comparação feita entre a Estrutura Conceptual do IASB de 2018 e alguma das IAS/IFRS em relação as informações de natureza conceptual e normativa constantes no PGCA respetivamente, foram obtidas conclusões, as quais se descrevem seguidamente.

Assim, da comparação entre a EC do IASB de 2018 e as informações de natureza conceptual previstas no PGCA, foi possível verificar a existência de compatibilização a respeito dos objetivos das demonstrações financeiras, das características qualitativas, da apresentação e divulgação, e sobretudo, da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras.

Para além das semelhanças no tocante as informações de carácter conceptual previstas no PGCA, também foi possível observar a existência de diferenças mínimas em todos os pontos de comparação, bem como insuficiências em algumas das informações de natureza conceptual, como são os casos do desreconhecimento e os conceitos de capital e de manutenção de capital próprio que, em suma, constituem as grandes ausências no normativo contabilístico angolano.

Já a respeito da comparação entre as normas do IASB e as informações de natureza normativa contidas no PGCA, foi possível observar, de igual modo, a existência de muitas semelhanças relativamente aos critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras estabelecidos nas IAS 2, 16, 38 e 40, e diferenças mínimas nas restantes normas objeto de comparação (IAS 27, 28 e IFRS 3, 9, 11 e 15).

Finalmente, no que diz respeito aos critérios de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras previstas nos normativos contabilísticos objetos de comparação, também foi possível aferir a existência de semelhanças e diferenças, onde se salienta o facto

do normativo contabilístico angolano não apresentar os tratamentos contabilísticos a respeito do método da equivalência patrimonial.

No geral, existem muitas semelhanças entre as informações de carácter conceptual e de natureza normativa expostas no Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) em relação as emitidas pelo *International Accounting Standards Boards* (IASB), situação essa também observada por autores como *Barros* (2011) e *Santo L. L.* (2006). Todavia, as informações de natureza conceptual e normativa analisadas não são tão divergentes ao ponto de inviabilizarem um processo de harmonização, nem tão semelhantes entre si, ao ponto de ser desnecessário um processo de harmonização contabilística por parte de Angola.

Contudo, conclui-se que existe compatibilidade da informação financeira produzida em Angola, nos aspetos comparados, sendo considerável aceitável o estado da harmonização das informações de natureza conceptual e normativa previstas no Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) tendo em conta os resultados observados e a complexidade do processo de harmonização contabilística a nível mundial.

6.1. Limitações do presente trabalho

Na realização do presente trabalho foram identificadas um conjunto de limitações, das quais se apresentam seguidamente aquelas que foram consideradas mais significativas. Nestes termos, realça-se o facto do presente estudo não abordar os tratamentos contabilísticos ligados às empresas financeiras nem seguradoras, dado o facto do PGCA ser um plano de contabilidade setorial.

Por outra, apesar do nosso trabalho incidir, em parte, sobre as normas do IASB, não nos foi possível apresentar o conteúdo de todas às IAS/IFRS, facto este que nos levou a fazer recurso aos anexos (anexo I) para expor apenas e, somente, os tratamentos contabilísticos daquelas normas objeto de comparação definidos a partir da metodologia. De igual modo, facto idêntico também ocorreu em relação às informações de carácter normativa constantes no PGCA, isto é, apenas se apresentaram nos anexos (anexo II) os tratamentos contabilísticos das contas do PGCA objeto de comparação para efeito do presente trabalho.

Por fim, não obstante o nosso trabalho incidir, em parte, sobre as IAS/IFRS, não nos foi possível apresentar nem comparar todos as normas do IASB. Entretanto, ainda a respeito das IAS/IFRS seleccionadas para a comparação, apenas se elegeram como critérios de comparação para a análise comparativa os requisitos de reconhecimento e de mensuração das ditas normas. Situação idêntica também ocorreu em relação ao PGCA, ou seja, apenas se seleccionaram algumas das contas com correspondência direta às IAS/IFRS para a comparação pretendida no presente trabalho.

6.2. Propostas de linhas de investigação futuras

O presente trabalho resultou de um conjunto de informações que versam sobre os tratamentos contabilísticos utilizados a nível internacional (o do IASB) em relação ao utilizado no sistema contabilístico nacional (PGCA) que, entretanto, são documentos sujeitos a atualizações. Neste sentido, são assim apresentadas algumas propostas de investigação futuras:

1. Realizar o mesmo tipo de estudo, mas alargando o conjunto de IAS/IFRS objeto de comparação; e
2. Complementar o presente estudo através de uma análise comparativa da conformidade das contas elaboradas segundo o normativo angolano (PGCA) em relação ao normativo do IASB nos pontos semelhantes identificados no presente trabalho.

Referências bibliográficas

- Adhikari, A., Betancourt, L., & Alshameri, F. (24 de 06 de 2014). The SEC's Proposed IFRS Roadmap: An analysis of comment letters using content analysis and textual software. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 98-118.
- Ahmed, S. E., & Sayed, S. (2013). Need of International Accounting Standards for Islamic Finance Products: Differences Between the Conceptual Framework from the IASB and from the AAOIFI. *Revista de Gestão e Contabilidade*, 3, 114-129.
- Alegria, C. S. (09 de 05 de 2017). <https://pt.slideshare.net/CenaydaSalasAlegria/la-importancia-de-las-normas-internacionales-de-informacin-financiera>. Obtido em junho de 2018, de <https://pt.slideshare.net/CenaydaSalasAlegria/la-importancia-de-las-normas-internacionales-de-informacin-financiera>: slideshare
- Alexander, D., & Nobes, C. (2004). *Financial Accounting An International Introduction* (Vol. 2 edição). Inglaterra: Pearson Education Limited.
- Almeida, J. M., & Almeida, B. J. (2016). *Teorias da Contabilidade: Construção e Demarcação Epistemológica*. Lisboa: Escola Editora.
- Almeida, R. M., Miranda, S. J., Nogueira, A., Silva, J. L., & Pinheiro, P. M. (2017). *Plano Geral de Contabilidade Angolano Explicado* (Vol. 2ª Edição). Cacém: Edições Técnicas.
- Ames, D. (2013). IFRS adoption and accounting quality: The case of South Africa. *Journal of Applied Economics & Business Research*, 3, p154-165.
- Angola, B. N. (19 de Setembro de 2007). Plano de Conta das Instituições Financeiras. *Banco Nacional de Angola*.
- Antão, A. A., Tavares, A., Marques, J. P., & Alves, S. (2015). *Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na União Europeia*. Lisboa: Área Editora.
- Antunes, J. E. (2018). *Direito da Contabilidade*. Coimbra, Portugal : Almedina.
- ARC. (s.d.). *Comissão Europeia* . Obtido de Comitê Regulatório de Contabilidade: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/accounting-regulatory-committee_en

- Baker, C. R., & Barbu, E. M. (janeiro de 2007). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42, 272-304.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 5-27.
- Ball, R. (19 de Maio de 2016). IFRS – 10 years later. *Accounting and Business Research*, 545-571.
- Balsmeier, B., & Vanhaverbeke, S. (13 de Setembro de 2016). International Financial Reporting Standards and Private Firms' Access to Bank Loans. *European Accounting Review*, 75-104.
- Barros, M. D. (2011). *Contabilidade em Angola e a Harmonização Contabilística em Nível Mundial: Estudo Comparativo entre as Normas Adotadas no Brasil e em Angola*. Brasil: Universidade de Extremo Sul Catarinense - UNESC.
- Barth, M. E. (Setembro de 2015). Commentary on Prospects for Global Financial Reporting. *Accounting Perspectives*, 14, 154-167.
- Caliatu, G. R., & Soares, V. J. (23 de Março de 2015). Estudo Comparativo da Normalização da Contabilidade Financeira em Portugal e Angola. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 1.
- Camargo, R. F. (07 de abril de 2017). *Treasy*. Obtido em julho de 2018, de <https://www.treasy.com.br/blog/diferenca-padronizacao-x-convergencia-x-harmonizacao-contabil/>.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (Maio de 2018). The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASB's Early History. *European Accounting Review*, 27, 289-312.
- Canibano, L., & Mora, A. (Setembro de 2000,). Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. *European Accounting Review*, 9, 349-369.
- Carneiro, J., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (Setembro de 2017). Assessing international accounting harmonization in Latin America. *In Accounting Forum*, 172-184.

- Chand, P., & Patel, C. (2008). Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. *In Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* , 83-92.
- CMVM. (s.d.). *CMVM*. Obtido em Outubro de 2018, de CMVM: <http://www.cmvm.pt/pt/Cooperacao/iosco/Pages/o-que-e-a-IOSCO.aspx>
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (Maio de 2013). The Effect of IFRS Adoption on Financial Reporting Pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28, 243-251.
- Conselho de Ministro de Angola. (25 de Janeiro de 2019). *Yutube*. Obtido em Janeiro de 2019, de Yutube: <https://youtu.be/-cQhJCKVRBc>
- Consoni, S., & Colauto, D. (Dezembro de 2016,). A divulgação voluntária no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18, 658-677.
- Coutinho, M. d. (2009). *Regulamento 1606/2002 CE: mecanismos de endosso das IAS/IFRS*. Aveiro: Universidade de Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração.
- Cravo, D., Grenha, C., Baptista, L., & Pontes, S. (2009). *SNC Comentado* (Vol. 2 Edição). Portugal: Texto Editores.
- Cruz, C. M. (2011). *Principais Diferenças entre o Plano de Contabilidade de Angola e o Sistema de Normalização Contabilística de Portugal*. Lisboa - Portugal: Instituto Superior de Economia e Gestão - Universidade Teécnica de Lisboa.
- Deloitte. (2018). *Deloitte IASPlus*. Obtido em Agosto de 2018, de Deloitte IASPlus: <https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards>
- Dincer, B. (2011). International Convergence of Accounting Standards and the Impact Environmental Factores: A Literature Review. *World of Accountng Science*, 13, 189-209.
- Editora, P. (2003). *Dicionário infopédia da Língua Portuguesa*. Obtido em Outubro de 2018, de Inforpédia Dicionários porto Editora: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/harmoniza%C3%A7%C3%A3o>

- EFRAG. (s.d.). *EFRAG*. Obtido em Outubro de 2018, de EFRAG: <http://www.efrag.org/About/Facts#subtitle1>
- Europeu, P., & Conselho. (2002). Regulamento CE Nº 1606/2002. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*.
- Fançony, M. M. (2014). *Análise Comparativa do Normativo Contabilístico e do Sistema fiscal entre Angola e Portugal*. Portugal: Instituto Politécnico de Viana de Castelo.
- Fernandes, E. M. (2011). *O sistema contabilístico em Angola: diferenças conceituais face às normas internacionais de relato financeiro*. ISCTE. Lisboa: ISCTE.
- Fernandes, J. L., Fernandes, J. W., Fernandes, B. A., & Martins, C. M. (2015). Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade: Estudo comparativo entre Brasil e Portugal. *Ordem dos Contabilistas Certificados*.
- Florou, A., & Kosi, U. (2015). Does mandatory IFRS adoption facilitate debt financing? *Review of Accounting Studies*, 20, 1407-1456.
- García, J. L. (2016). *El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: Una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española* (Vol. 1ª Edição). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- George, E. T., Li, X., & Shivakumar, L. (Setembro de 2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21, 898-1004.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J., & Fernandes, S. (2016 a). *Relato Financeiro* (Vol. 3 Edição). Porto: Vida Económica.
- Gonçalves, C., Santos, D., Rodrigo, J., & Sant'Ana Fernandes. (2016 b). *Contabilidade Financeira Explicada* (Vol. 2ª Edição). porto: Vida Económica.
- Gornik-Tomaszewski, S. (2005). Antecedents and Expected Outcomes of the New Accounting Regulation in the European Union. *Research in Accounting Regulation*, 18, 69-103.
- Gornik-Tomaszewski, S., & Choi, Y. C. (2018). The Conceptual Framework: Past, Present, and Future. *Review of Business*, 38, 47-58.
- Haverty, J. L. (2006). Are IFRS and U.S. GAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. *In Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* , 48-71.

- Hoogendoorn, M. (2006). International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond – Experiences with First-time Adoption in Europe. *Accounting in Euope*, 23-26.
- Hope, O.-K., Jin, J., & Kang, T. (2006). Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5, 1-20.
- IASB. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Londres: Copyright CD 2018 IFRS Foundation.
- IFRS. (30 de Setembro de 2018). *IFRS*. Obtido de IFRS: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- IOSCO. (s.d.). *Organização Internancional das Comissões Valores Mobiliários*. Obtido em Outubro de 2018, de Organização Internancional das Comissões Valores Mobiliários: https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco
- Júnior, A. C., Haberkamp, A. M., Alves, T. W., & Kronbauer, C. A. (2015). Effects of IFRS on Accounting Conservatism: A Study in Public Companies of Members of GLENF. *Revista Ambiente Contabilístico* , 7, 76-100.
- Júnior, C. P., & Paulo, E. (28-30 de Novembro de 2005). Estudo Comparativo da Estrutura Conceitual da Contabilidade:uma abordagem do Cluster Analysis. *IX Congresso Internacional de Custo - Florianópolis*.
- Jermakowicz, E. k., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of Internantional Accounting, Auditing and Taxation*, 170-196.
- Jermakowicz, E. K., Reinstein, A., & Churyk, N. T. (Setembro de 2014). IFRS framework-based case study: DaimlerChrysler - Adopting IFRS accounting policies. *Journal of Accounting Education*, 288-304.
- Jorissen, A. (Dezembro de 2015). O IASB:Das Informações Contabilísticas de Alta Qualidade em Direção às Informações para Fomentar Confiança e Estabilidade nos Mercados Globais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, pp. 243-246.
- Justiça, M. d. (15 de Novembro de 1969). Diário do Governo porguês n.º 268/1969, Série I de 1969-11-15.

- Landu, M. (2014). *O Plano Geral de Contabilidade de Angolano e o Sistema de Normalização Contabilística de Portugal: Uma Análise Comparativa*. Porto - Portugal: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto .
- Lapi, E. V. (2015). *Harmonização Contabilística Internacional: Análise da Adoção das IAS/IFRS em Angola*. Lisboa: Instituto Universitário de Lisboa - ISCTE.
- Lemos, E. F. (2006). *monografias*. (D. c. portuguesa, Produtor) Obtido em julho de 2018, de monografias: <https://www.monografias.com/pt/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica2.shtml>
- Lemus, E. (2015). 2015 IFRS Global Expansion. *Journal of Alternative Perspectives in the Social Sciences*, 7, 153-166.
- Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH* 40 , 229-256.
- Lopes, I. T. (2017). *Contabilidade Financeira Preparação das demonstrações Financeiras, sua divulgação e análise* (Vol. 2 edição). Lisboa: Escola Editora.
- Lourenço, I. M., & Branco, M. E. (26 de Agosto de 2015). Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. *Contabilidade & Finanças*, 126-139.
- Machado, M. C., & Nakao, S. H. (Jan/Mar de 2014). Influencer of Differences Cultural, Economic and Social in IFRS Adoption. *Revista Universo Contabilístico*, 10, pp. 104-125.
- Macore, S. A. (20 de 01 de 2015). *ebah*. Obtido em Julho de 2018, de <http://www.ebah.pt/content/ABAAAhC6MAH/plano-contas-sua-utilidade-mocambique>.
- Magro, N. D. (2014). *A comparabilidade das demonstrações financeiras na Europa*. Instituto Universitário de Lisboa, Gestão, especialização em Contabilidade. Lisboa: ISCTE Business School.
- Major, M. J., Vieira, R., Ferreira, A., Gomes, D., Ribeiro, J., Oliveira, J., . . . Pereira, S. (2017). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (Vol. 2ª

- edição). (M. j. Major, & R. Robelo, Edits.) Rua do Vale Famoso,37-Lisboa: Escolar Editora.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting. *In Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* , 209-218.
- Mantzari, E., Sigalas, C., & Hines, T. (Setembro de 2017). Adoption of the International Financial Reporting Standards by Greek non-listed companies: The role of coercive and hegemonic pressures. *In Accounting Forum*, 185-205.
- Ministério das Finanças. (16 de Novembro de 2001). Decreto nº 82/01 de 16 de Novembro. *Diário da República de Angola*, I SÉRIE - Nº 52.
- Monteiro, S. M. (2013). *Manual de Contabilidade Financeira*. Vida Económica.
- Mota, R. H., Oliveira, A. F., Niyama, J. K., & Paulo, E. (2016). Standards Based on Principles and Rules: A Comparative Analysis of the IASB and FASB Standards. *Revista Ambiente Contabilístico*, 8, 19 – 39.
- Mota, R. P., & Domingos, T. (November de 2013). Assessment of the theory of comprehensive national accounting with data for Portugal. *Ecological Economics*, 188-196.
- Nabais, C., & nabais, F. (2016). *Prática Contabilística* (Vol. 6ª edição). Lisboa-Porto: Lidel.
- Nacional, I. (s.d.). *Imprensa Nacional*. Obtido em 06 de 2018, de <http://www.impresanacional.gov.ao/>.
- Nnadi, M., & Soobaroyen, T. (Dezembro de 2015). International financial reporting standards and foreign direct investment: The case of Africa. *In Advances in Accounting, incorporating In Advances in International Accounting*, 2, 228-238.
- Nobes, C. (2013). The continued survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 83-111.
- Nobes, C. W., & Zeff, S. A. (Setembro de 2016). Have Canada, Japan and Switzerland Adopted IFRS? *Australian Accounting Review*, 26, 284-290.
- Pactual, B. (s.d.). *BTG Pactual*. Obtido em Outubro de 2018, de BTG Pactual: <https://www.btgpactualdigital.com/blog/financas/mercado-financeiro>

- Parker, R. (1 de Novembro de 2016). Thirteen not out: Nobes & Parker, Comparative International Accounting, 1981–2016. *Accounting History*, 4, 512-521.
- ParMais. (08 de 07 de 2016). *Par Mais*. Obtido em Outubro de 2018, de Par Mais: <https://www.parmais.com.br/blog/o-que-e-mercado-financeiro/>
- Petaibanlue, J., Walker, M., & Lee, E. (Dezembro de 2015). When did analyst forecast accuracy benefit from increased cross-border comparability following IFRS adoption in the EU? *In International Review of Financial Analysis*, 278-291.
- Pires, A. A. (2011). *As Implicações do SNC ao POCP em vigor: Desafios e Limitações ao Nível do Reporting (Demonstrações Financeiras)*. Lisboa: Academia Militar - Direção de Ensino.
- Porto Editora. (2010). *Grande Dicionário da Língua portuguesa*. Porto: Porto Editora.
- Ramanna, K., & Sletten, E. (Julho de 2014). Network Effects in Countries' Adoption of IFRS. *Accounting Review*, 89, 1517-1543.
- Randriamiarana, J. (2015). The role of accounting in economic development: case of IFRS adoption in Western Africa. *Recherches en Sciences de Gestion*, 61-85.
- Rao, A., & Warsame, M. H. (2014). Effect of IFRS on the Emerging African Capital Markets. *Journal of Applied Financial Research*, 2, 34-70.
- Reis, J. F. (2012). *A Adoção da IAS 16 na União Europeia - Estudo da Harmonização Material*. Portugal: Universidade de Évora.
- Rodrigues, J. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado* (Vol. 6ª edição). Porto, portugal: Porto Editora.
- Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *In Critical Perspectives on Accounting* , 739-757.
- Santos, F. M. (2014). *A Contabilidade Angolana em Contexto Internancional: Uma Comparação com Portugal*. Portugal: FEUC- FACULDADE DE ECONOMIA - UNIVERSIDADE DE COIMBRA.
- Santos, L. L. (2006). *Contabilidade Interenacional: Comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófonos*. Vida Económica.

- Saraiva, H. I., Alves, M. d., & Gabriel, V. M. (Junho de 2015). As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, sua Evolução em Portugal. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, 12, pp. 172-204.
- Schipper, K. (2005). The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review*, 101-126.
- Shima, K. M., & Yang, D. C. (Setembo de 2012). Factors Affecting the Adoption of IFRS. *International Journal of Business*, 17, 276-298.
- Silva, P. Y., & Fonseca, M. W. (setembro de 2015). Gerenciamento de Resultados: Estudo Impírico em Empresas Brasileiras e Portuguesas antes e após a Adoção das IFRS. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 193-209.
- Slaymaker, W. (1996). Agents and actors in African antifoundational aesthetics: Theory and narrative in Appiah and Mudimbe. *Research in African Literatures*, 27, 119-129.
- Tan, A., Chatterjee, B., Wise, V., & Hossain, M. (Março de 2016). An Investigation into the Potential Adoption of International Financial Reporting Standards in the United States: Implications and Implementation. *Australian Accounting Review*, 26, 45-65.
- Tay, J. S., & Parker, R. H. (Março de 1990). Measuring International Harmonization and Standardization. *Abacus*, 26, 71-88.
- Trabelsi, R. (2015). International accounting normalization and harmonization processes across the world History and overview . *Annual International Conference on Accounting & Finance*, 54-61.
- Vallišová, L., & Dvořáková, L. (2012). Processes of Accounting Harmonization and Standardization in the European Union Versus the Sustainability Development Concept. *Proceedings of the European Conference on Management, Leadership & Governance*, 418-425.
- Whittington, G. (2005). The adoption of International Accounting Standards in the European Union. *European Accounting Review*, 127-153, 127-153.
- Whittington, G. (2008). Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 495-502.
- Zaidi, S., & Paz, V. (2015). The Impact IFRS Adoption: A Literature Review. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 10, 116-141.

Zeff, S. A. (2014). A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. *Revista Contabilidade & Finanças* , 25, 300-320.

Anexos

Anexo I - Critérios de reconhecimento e mensuração das IAS/IFRS objeto de comparação no presente trabalho.

Anexo II - Critérios de reconhecimento e mensuração das contas do PGCA objeto de comparação no presente trabalho.

Anexo III – Estrutura e modelo de demonstrações financeiras segundo o PGCA.

Anexo I

a) - A IAS 16 – Ativo Fixo Tangíveis

A IAS 16 – Ativo Fixo Tangíveis – é a norma de contabilidade que apresenta os assuntos ligados ao reconhecimento, mensuração e os débitos de depreciação e perdas por imparidade a serem consideradas em relação aos ativos fixos tangíveis. No entanto, relativamente aos objetos de comparação definidos para efeito do presente trabalho, esta estabelece como:

- **reconhecimento** – conforme o parágrafo 7, aquele que ocorre se, e apenas se for provável que os benefícios económicos futuros associados ao ativo fixo tangível fluam para a entidade e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade;
- **mensuração inicial** – segundo o parágrafo 15, é o custo. Entretanto, os parágrafos 16 - 18, estes prescrevem que o custo é composto pelo, preço de compra, incluído os direitos de importação e os impostos não reembolsáveis, deduzidos dos descontos e abatimentos comerciais, qualquer custo diretamente atribuível para colocar no local e nas condições de funcionamento pretendido, a estimativa inicial de desmantelamento e remoção no local de funcionamento e/ou o custo de financiamento (capitalização), segundo a IAS 23;
- **mensuração subsequente** – aquela narrada no parágrafo 29, o qual expõem dois modelos de mensuração, sendo um o custo, que deve ser o custo inicial menos as depreciações e perdas por imparidades acumuladas (§ 30) e; a revalorização, que é o justo valor mensurado com fiabilidade menos as depreciações e perdas por imparidades acumuladas (§ 31); e
- **desreconhecimento** – é aquele que ocorre no momento da alienação e/ou quando não se esperam futuros benefícios económicos do uso ou da alienação (§ 67).

b) - A IAS 38 - Ativos Intangíveis

A IAS 38 – Ativos Intangíveis – este normativo aborda os assuntos que não são específicos de outras normas nas vertentes de reconhecimento, mensuração e divulgação específica dos ativos intangíveis. Contudo, quanto aos objetos de comparação, a citada norma estabelece como:

- **reconhecimento** – o descrito no parágrafo 21, segundo o qual este deve ocorrer se, e apenas se for provável que os benefícios económicos futuros associados ao ativo intangível fluam para a entidade e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade;

- **mensuração inicial** – conforme o parágrafo 24, é aquela que é feita com base ao custo. Todavia, face às várias formas de os adquirirem, estes podem ser assim mensurados:
 - aquisição separada - segundo o parágrafo 32, esta estabelece o custo, e as diferenças resultante das condições de crédito que são reconhecidos como gastos ou capitalizados, segundo a IAS 23;
 - aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais - segundo o parágrafo 32, este estabelece o custo do ativo que é o justo valor na data de aquisição;
 - aquisição por meio de um subsídio governamental – segundo o parágrafo 44, este é efetuado com base ao justo valor ou, na impossibilidade deste, pela quantia nominal (ou outro tratamento permitido pela IAS 20) mais qualquer dispêndio que seja diretamente atribuível para preparar o ativo para o uso pretendido;
 - troca de ativo - segundo o parágrafo 45, este deve ser o custo, que é mensurado pelo justo valor e, caso não seja possível, pela quantia escriturada do bem cedido na troca;
 - ativo intangível gerado internamente (fase de desenvolvimento) - segundo o parágrafo 65, este é mensurado pelo custo, entendido este como a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o ativo satisfaz os critérios de reconhecimentos dos parágrafos 21 e 57;
- **mensuração subsequente** – conforme o parágrafo 72, este expõe dois modelos de mensuração, sendo um o custo, que deve ser o custo inicial menos as amortizações e perdas por imparidades acumuladas (§ 74) e, a revalorização que é o justo valor mensurado com fiabilidade menos as amortizações e perdas por imparidades acumuladas (§ 75); e
- **Desreconhecimento** – segundo o parágrafo 112, este ocorre no momento da alienação e/ou quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou da alienação.

c)- IAS 27, 28, 40 e IFRS 3, 9 e 11

A IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas – este normativo contabilístico apresenta os requisitos de contabilização e divulgação aplicável aos investimentos em subsidiárias, empreendimento conjunto e associadas quando uma entidade prepara demonstrações financeiras separadas. Todavia, no que diz respeito aos objetos de comparação, nesta é descrita, para efeito de mensuração nos parágrafos 10 e 11, o custo ou

em conformidade com a IFRS 9, e/ou ainda o método da equivalência patrimonial segundo a IAS 28.

Assim, a IFRS 9 – Instrumentos Financeiros – este normativo estabelece que os investimentos em subsidiárias, empreendimento conjuntos e associadas podem ser:

- **mensurados inicialmente** – segundo o parágrafo 5.1.1. da IFRS 9, pelo justo valor para os ativos financeiros e acrescido dos custos de transação diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo financeiro, isto é, no caso de não estar mensurado pelo justo valor através dos resultados; e
- **mensurados subsequentemente** – segundo o parágrafo 4.1.1. da IFRS 9, pelo custo amortizado e/ou o justo valor através de outro rendimento integral ou através dos resultados.

Já a IAS 28 – Investimento em Associada e Empreendimento Conjunto – este normativo apresenta os tratamentos contabilísticos dos investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos relativamente a utilização do método da equivalência patrimonial (MEP²⁸). De realçar que, a citada norma também prescreve a definição de uma associada e empreendimento conjunto, dando assim as bases para o seu reconhecimento.

Assim sendo, diretamente aos objetos de comparação, na IAS 28 nesta é descrita que todos os investimentos abrangidos por esta norma devem ser:

- **reconhecidos** – segundo os parágrafos 5 e 6, quando uma entidade exercer influência significativa (associada) e, quando duas ou mais entidades exercem controlo conjunto sobre uma outra (empreendimento conjunto);
- **mensurados inicialmente** – segundo o parágrafo 10, pelo custo;
- **mensurados subsequentemente** – pelo método da equivalência patrimonial, isto é, segundo o parágrafo 16 e, também, permite mediante exceções (§ 17 - 19) o justo valor através dos resultados conforme a IFRS 9.

²⁸ O método de equivalência patrimonial (MEP), este prescreve que os investimentos numa associada ou num empreendimento conjunto são reconhecidos pelo custo aquando do reconhecimento inicial, sendo a quantia escriturada aumentada ou diminuída para reconhecer a quota-parte da investida nos lucros depois da data de aquisição.

Todavia, a IFRS 3 – Concentração de Atividades Empresariais – esta norma prescreve os princípios que visam melhorar a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade das informações das demonstrações financeiras de uma entidade e os seus efeitos. Entretanto, quanto aos objetos de comparação, a citada norma estabelece como:

- **reconhecimento** – de uma subsidiária, segundo o parágrafo 8 e 9, quando uma adquirente obtém o controlo sobre uma outra nas atividades empresariais. Todavia, segundo o parágrafo 10, a adquirente deve reconhecer o goodwill²⁹, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer interesse que não controla na adquirida à data de aquisição;
- **mensuração inicial** – conforme o parágrafo 4, esta deve ser feita aplicando o método de aquisição³⁰ e estabelece o justo valor como critério de mensuração (§ 18); e
- **mensuração subsequente** – segundo o parágrafo 54, este deve ser efetuado em conformidade com outras IFRS, dependendo da sua natureza.

Porém a IFRS 11 - Acordos em Conjunto - este normativo descreve os princípios para o relato financeiro por parte das entidades com interesses em acordos controlados conjuntamente. Contudo, esta norma estabelece no seu parágrafo 24 que os investimentos dessa natureza devem ser contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial conforme a IAS 28.

Entretanto, a IAS 40 – Propriedade de Investimento – este normativo expõe os tratamentos contabilísticos de propriedade de investimento e os requisitos de divulgação. Porém, a respeito dos critérios de comparação esta estabelece como:

- **reconhecimento** – conforme o parágrafo 16, aquele que acontece se, e apenas se for provável que os benefícios económicos futuros associados a propriedade de investimento fluam para a entidade e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade;

²⁹ Goodwill é um ativo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos numa concentração de atividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos. Contudo é mensurado como a diferença entre o justo valor dos bens adquiridos e o preço pago para os adquirir.

³⁰ Método de aquisição é aquele que consiste em identificar a adquirente, determinar a data de aquisição, reconhecer e mensurar os ativos identificáveis e os passivos assumidos e de qualquer interesse que não controla e, reconhecer e mensurar o goodwill ou o ganho resultante de uma compra a preço abaixo do justo valor.

- **mensuração inicial** – segundo os parágrafos 20 e 23, este deve ser efetuado pelo custo mais os custos da transação;
- **mensuração subsequente** - segundo o parágrafo 30, este estabelece o justo valor se usar o modelo do justo valor (mas não é exigido) e, ou o custo se usar o modelo de divulgação; e
- **desreconhecimento** – segundo o parágrafo 66, este ocorre no momento da alienação ou quando a propriedade de investimento for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício económico for esperado da alienação.

d)- a IAS 2 - inventários

A IAS 2 – Inventários – esta norma descreve os tratamentos contabilísticos dos inventários nos aspetos de reconhecimento até à transferência para gastos, e incluindo qualquer redução para o seu valor realizável líquido, bem como as fórmulas de custeios. Logo, no que diz respeito aos objetos de comparação, esta norma estabelece como:

- **reconhecimento** – o exposto no parágrafo 6, isto é, quando reveste uma das seguintes formas: são detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial, ou usado no processo de produção para a venda e, ou são matérias primas ou bens de consumo usado no processo de produção ou na prestação de serviço;
- **mensuração inicial** – segundo o parágrafo 9, deve ser feita pelo custo. Porém, os parágrafos 11 e 12 estabelecem como:
 - custo de compra – este compreende o preço de compra, os direitos de importação, os impostos não recuperáveis, o custo de transporte e outros custos diretamente atribuível à aquisição dos produtos acabados, de matérias e de serviços; e
 - custo de conversão (produção) – este compreende a mão-de-obra direta, os custos fixos (depreciação/manutenção de edifícios e máquinas, custos da gestão e administração), custos variáveis (matérias indiretas, mão-de-obra indireta) e outros custos diretamente atribuível à produção;
- **mensuração subsequente** – o apresentado no parágrafo 9, o qual prescreve o custo e/ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo e, segundo os parágrafos 21 e 22, estes estabelecem que podem ser usados o custo padrão e o método de retalho, desde que os resultados se aproximem do custo real. Na sequência os parágrafos 23 e 25, estes

expõem como formas de custeios: o custo de identificação específica, o FIFO (primeiro a entrar e primeiro a sair) e o custo médio ponderado; e

- **desreconhecimento** – segundo o parágrafo 34, o qual descreve que este ocorre no processo da venda, isto é, através da sua transferência para gasto e, ou também, por quaisquer reduções e perdas de inventários.

e) - IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes

A IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes – este normativo expõe os princípios que uma entidade deve aplicar para relatar informações úteis aos utilizadores das demonstrações financeiras sobre a natureza, a quantia, a tempestividade e as incertezas inerentes aos réditos e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes. Assim, no respeitante aos critérios de comparação, a citada norma prescreve como:

- **reconhecimento** – quando cumprirem as seguintes cinco etapas:
 - a) - identificação do (s) contrato (s) com um cliente (§ 9);
 - b) - identificação das obrigações de desempenho no contrato (§ 22);
 - c)- determinação do preço da transação, (§ 47)
 - d)- alocação do preço da transação às obrigações de desempenho no contrato (§ 73); e
 - e) - reconhecer a receita quando (ou conforme) a entidade satisfazer uma obrigação de desempenho transferindo o controlo do bem ou serviço para o cliente (§ 31).

Entretanto, de notar que o parágrafo 26 este estabelece que dependendo do contrato, os bens ou serviços prometidos podem incluir, mas não se limitam aos seguintes:

- a) - a venda de bens produzidos por uma entidade;
- b) - a revenda de bens adquiridos por uma entidade;
- c) - a revenda dos direitos de bens ou serviços adquiridos por uma entidade;
- d) - a realização de uma tarefa (ou tarefas) contratualmente acordada para um cliente;
- e) - a prestação de um serviço de disponibilidade para fornecer bens ou prestar serviços ou de disponibilizar bens ou serviços a um cliente para utilizar quando e à medida que o cliente decida;

f) - a prestação de um serviço de organização da transferência, para outra parte, de bens ou serviços para um cliente;

g) - a concessão de direitos a bens a fornecer ou serviços a prestar no futuro que um cliente pode revender ou fornecer ao seu cliente;

h) - a construção, fabrico ou o desenvolvimento de um ativo em nome de um cliente;

i) - a concessão de licenças; e

j) - a concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (sempre que tais opções proporcionem ao cliente um direito material, conforme descrito nos parágrafos B39 a B43).

- **mensuração inicial** - segundo o parágrafo 46 esta deve se feita com base ao preço da transação (§ 5.1.3. da IFRS 9), o qual é descrito como o montante de retribuição que a entidade espera receber em troca da transferência para um cliente de bens ou serviços prometidos, com exceção dos montantes cobrados em nome de terceiros; e
- **mensuração subsequente** – segundo os parágrafos 107 e 108, estes expõem que devem ser feitos tendo em contas as questões de imparidade conforme a IFRS 9.

De salientar que, o parágrafo 65 este prescreve que os juros devem ser reconhecidos apenas na medida em que os ativos resultantes do contrato ou conta a receber ou de um passivo resultante do contrato reconhecido na contabilização de um contrato com um cliente. já os parágrafos 58 e B63 estes descrevem que os royalties devem ser reconhecidos com base em vendas ou na utilização prometida em troca de uma licença de propriedade intelectual apenas ou assim que ocorrer uma venda ou a utilização subsequente e a obrigação de desempenho que foram atribuídos foi satisfeita ou parcialmente cumprida.

Anexo II

a) - Conta 11 - Imobilizações Corpóreas (Ativos Fixos Tangíveis)

Os tratamentos contabilísticos em relação às Imobilizações Corpóreas, estes são apresentados nos subpontos 6.2.1 e 7.2.2 do PGCA, os quais descrevem os critérios de reconhecimento e de mensuração (valorimetria) que, entretanto, são:

- **para o reconhecimento:** este deve ocorrer quando se cumprem os requisitos gerais de reconhecimento de ativos e se, destinam a ficar na posse ou controlo da entidade em um período superior a um ano, e consequentemente não se destinam a venda no decurso normal das atividades e possa ser mensurado com fiabilidade;
- **para a mensuração inicial:** este prescreve o custo ou o custo corrente para os bens recebidos em doação. Todavia o custo pode ser:
 - o custo de aquisição – este compreende o preço de compra, os gastos suportados direta ou indiretamente para colocar o bem no local e em condições de ser utilizada, e/ou acrescida as diferenças de câmbios e os encargos provenientes de financiamento; e
 - o custo de produção – este compreende os custos das matérias e serviços utilizados, o custo de mão de obra direta, a depreciação dos ativos fixos tangíveis usados na produção, os gastos gerais de produção e/ou as diferenças de câmbios e os encargos financeiros provenientes de financiamento; e
- **para a mensuração subsequente:** este estabelece o custo e/ou o custo revalorizado líquido das respetivas depreciações. Porém, o citado PGCA também estabelece dois tipos de depreciações, a normal e a depreciação extraordinária que, entretanto, esta última é entendida como aquela destinada a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando há diminuição do valor da quantia registada e deve ser revertida quando cessarem os motivos que o originaram.

b) - Conta 12 - Imobilizações Incorpóreas (Ativos Intangíveis)

Relativamente aos ativos intangíveis no que diz respeito ao reconhecimento, este é descrito, no subponto 6.2.2 do PGCA, o qual descreve os tipos de ativos intangíveis que, entretanto, podem ser:

- os **trespasses** – este deve ocorrer quando os encargos representarem um pagamento feito em antecipação a benefícios económicos futuros, que surjam de uma aquisição que

constitui uma atividade empresarial e, simultaneamente resulte na continuação de uma atividade anteriormente exercida; e

- as despesas de investigação e desenvolvimento – este deve ocorrer quando satisfazerem um conjunto de critérios como:

- o produto ou processo esteja claramente definido e os custos podem ser demonstrados;
- a exequibilidade técnica pode ser demonstrada;
- a empresa pretende produzir, comercializar ou usá-lo;
- a existência de um mercado, ou se pode demonstrar o uso pela empresa;
- a existência de recursos adequados, ou sua disponibilidade possa ser demonstrada para completá-lo.

Por outra, já no subponto 7.2.3 do PGCA (valorimetria), relativamente aos imobilizados incorpóreos, este estabelece que, e com as devidas adaptações, devem ser usados os critérios definidos para as imobilizações corpóreas (ativo fixo tangível) que, entretanto, são:

- **mensuração inicial** – é aquela que deve ser efetuada com base ao custo ou ao custo corrente para os bens recebidos em doação e, este custo pode ser:

- o custo de aquisição – este compreende a soma do preço de compra, os gastos suportados direta ou indiretamente para a sua utilização e/ou acrescido as diferenças de câmbios e os encargos provenientes de financiamento; e

- o custo de produção na própria empresa – este compreende a soma dos custos das matérias e serviços utilizados, o custo de mão de obra direta, as depreciações dos ativos fixos tangíveis utilizados na produção, os gastos gerais de produção e/ou as diferenças de câmbios e os encargos financeiros provenientes de financiamentos; e

- **mensuração subsequente** – é aquela que é efetuada com base ao custo e ao custo revalorizado, ambos líquidos das correspondentes amortizações. Logo e como já referenciado, o citado PGCA também estabelece dois tipos de amortizações, a normal e a extraordinária que, entretanto esta última, é descrita como aquela destinada a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição do valor da quantia registada e não deve ser revertida, mesmo quando cessarem os motivos que a originaram.

c)- Conta 13 – Investimentos Financeiros

Relativamente aos investimentos financeiros, o PGCA prescreve, por um lado, no subponto 6.2.3 critérios para o reconhecimento das classes das demonstrações financeiras e, por outro, no subponto 7.2.4 valorimetria, o seguinte:

- **reconhecimento** – este deve ocorrer quando se cumprirem os requisitos gerais de reconhecimento de ativos e se: terem natureza de realizável a médio e longo prazo, sejam detidos por um período superior a um ano, tenha como objetivo aumentar a riqueza através de distribuição (mediante o recebimento de juros, royalties, dividendo e renda) e valorizar o capital, ou outros benefícios, como os resultantes de transações comerciais;
- **mensuração inicial** – esta deve ser efetuada ao custo de aquisição para todos os investimentos financeiros e ao justo valor para os adquiridos totalmente ou parcialmente; e
- **mensuração subsequente** – este deve se realizado com referência ao custo do reconhecimento inicial líquido das correspondentes provisões³¹ ou amortizações. Contudo, o referido PGCA, como temos vindo a mencionar, também estabelece dois tipos de amortizações, a normal e a extraordinária³².

d)- Conta 21 - Existências (Inventários)

No PGCA os tratamentos contabilísticos a respeito dos inventários são expostos nos subpontos 6.2.4 e 7.2.5, os quais descrevem os critérios para o reconhecimento e de mensuração (valorimetria) que, entretanto, são:

- **para o reconhecimento** – este deve ocorrer quando se cumprirem com os requisitos gerais de reconhecimento de um ativo e se satisfazerem uma ou mais das seguintes condições: sejam detidos para venda no decurso normal da atividade operacional da empresa, resultam do processo de produção da empresa e se destina a venda ou a serem

³¹ Provisões - no PGCA este termo é utilizado para os casos de investimentos financeiros para se referir ao registo feito no momento em que existem razões fundamentadas para crer que o custo excede o provável valor de realização e deve ser corrigido ou revertido no momento que cessam os motivos que a originaram. Logo, este conceito é próximo de Perda por Imparidade no normativo IASB.

³² Amortização extraordinária – é aquela destinada a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição do valor da quantia registada e essa deve ser revertida quando cessarem os motivos que a originaram.

consumidos no processo de produção ou de prestação de serviços, e revistam a forma de matérias primas e de consumo;

- **para a mensuração inicial** – este estabelece o custo e, este compreende:

- o custo de compra – este é composto pelo preço de compra, dos direitos de importação, dos impostos não recuperáveis, do custo de transporte, do custo de manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à compra dos bens e, entretanto, este deve ser líquido de quaisquer descontos e abatimentos comerciais, e outros semelhantes; e

- o custo de conversão (produção) – este compreende a mão-de-obra direta, os gastos fixos (depreciação/manutenção de edifício e equipamento da fábrica, custos da gestão e administração), os gastos industriais variáveis, os custos variáveis (matérias indiretas, mão-de-obra indireta) e os custos incorridos para colocar no local e nas condições de utilização ou de venda; e

- **para mensuração subsequente** – este estabelece como base o custo e/ou o valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Porém, o valor realizável líquido deve ser usado quando o valor do custo não poder ser recuperado pelo uso ou venda e os ajustamentos para esse valor devem ser reconhecidas através da constituição de uma provisão para depreciação de existências³³ (inventário), assim como também qualquer que seja o método de custeio utilizado.

Todavia, o citado PGCA, também estabelece os métodos de custeios como:

- o custo de identificação específico dos custos individuais;
- o FIFO – primeiro a entrar, primeiro a sair;
- o custo médio; e
- o LIFO – último a entrar, primeiro a sair.

Por outra, o aludido PGCA estabelece para as empresas de retalho ou equivalentes, o uso de técnicas de medição como o método do custo padrão e o método do retalho (para empresas retalhistas), isto é, se os valores aproximarem do custo e/ou excecionalmente quando não é

³³ Provisão para depreciação de existência, no PGCA é utilizado para se referir aos casos redução do valor escriturado para o valor de realização (perda por imparidade).

praticável outro critério, deve-se usar o valor realizável líquido para os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos.

Ainda na vertente da mensuração (valorimetria) dos inventários (existência), o mencionado PGCA apresenta os critérios para:

- os contratos de construção plurianuais – que é o método da percentagem de acabamento e/ou do contrato completo quando não é possível utilizar o método da percentagem; e

- as empresas com atividades agrícolas, pecuária, silvicultura, pesca, extração e equivalentes – que devem usar o método do valor realizável líquido deduzido de uma margem normal de lucro, isto é, quando a determinação dos custos de conversão acarretarem custos excessivos de apuramento.

e) - Contas 31, 37, 61-69 – Clientes, Contas a Receber e Proveitos (Rendimentos)

O PGCA no subponto 6.4, critérios para o reconhecimento dos proveitos (rendimentos), este estabelece como:

- **o reconhecimento** – aquele que ocorre se, e apenas se, for provável que os benefícios económicos futuros associados ao item fluam para a entidade e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade. Logo, também descreve o reconhecimento específico para:

- a venda de bem – que segundo o subponto 6.4.1, este ocorre quando a entidade transferi os risco e vantagens significativas da propriedade do bem, não retenha envolvimento de gestão continuado com um grau geralmente associado com a posse nem o controlo efetivo dos bens vendidos e, possa ser mensurado com fiabilidade;

- a prestação de serviço – segundo o subponto 6.4.2, este ocorre quando a fase de acabamento à data do balanço possa ser fiavelmente medida e os custos incorridos e a incorrerem referente a transação possa ser fiavelmente medida;

- o royalties – segundo o subponto 6.4.3, este ocorre quando se cumprirem as condições de reconhecimento de rendimento e numa base de especialização dos exercícios de acordo com a substância do contrato existente;

- os subsídios – segundo o subponto 6.4.4, este prescreve que só devem ser reconhecidos numa base sistémica, isso é, durante os períodos necessários para os balancearem com os

custos relacionados, quando existir segurança de que a empresa cumprirá as condições a ele associado e se serão efetivamente recebidos;

- os erros e alterações de políticas contabilísticas – segundo o subponto 6.4.5, este estabelece que os réditos provenientes destas, podem ser reconhecidos nos resultados líquido do exercício, ou exceccionalmente, se reunirem as características para serem considerados erros fundamentais e assim serem reconhecido nos resultados transitados dos exercícios anteriores.

- os juros - conforme o subponto 6.4.6, estes devem ocorrer quando se cumprem as condições de reconhecimento de rendimento e com base na proporção do tempo que tome em consideração o rendimento efetivo do ativo;

- as diferenças de câmbios favoráveis - segundo o subponto 6.4.7, este estabelece que os critérios para o reconhecimento são com as devidas adaptações os estabelecidos para as diferenças de câmbios desfavoráveis, exceto os relacionados com ganhos potenciais (diferenças de câmbios não realizadas) e devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados no período que surjam as diferenças de câmbios e, ou em alternativa como reservas especiais a serem reconhecidas nos resultados.

Porém o subponto 7.2.6 do PGCA, valorimetria das contas a receber, este descreve como:

- **mensuração inicial** – aquela que deve ser efetuada com base ao custo histórico³⁴; e
- **mensuração subsequente** – aquele que é feita com base ao custo histórico ou ao valor de realização, dos dois o mais baixo, onde os ajustamentos ao custo histórico para o valor realizável líquido se forem inferiores, devem ser reconhecidos através da constituição de uma provisão para créditos de cobrança duvidosa³⁵ (perda por imparidade em dívidas a receber).

³⁴ custo histórico é o valor do reconhecimento inicial eventualmente corrigido para refletir os juros vencidos ou as diferenças de cambio não realizadas determinadas na data de fecho.

³⁵ Provisão para cobrança duvidosa é descrito no subponto 7.2.6 do PGCA como os ajustamentos do custo histórico para o valor realizável líquido quando este último for inferior, a qual será ajustado ou anulado quando se alterarem ou cessarem as razões que determinaram a sua constituição. Logo o presente conceito assemelha-se ao de perdas por imparidade em dívidas a receber estabelecido no normativo do IASB.

Anexo III

Passivos não correntes, que se espera que venham a ser pagos pela entidade num período superior a um ano.

Passivos correntes, que se espera que venham a ser liquidados pela entidade num período até um ano.

Capital próprio: — Interesse residual no Activo depois de deduzido o Passivo.

2.3 Estrutura:

A estrutura do Balanço deve obedecer ao modelo constante da página seguinte:

Modelo de Balanço

Empresa

Balanço em Valores expressos em

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
ACTIVO			
Activos não correntes:			
Imobilizações corpóreas.....	4		
Imobilizações incorpóreas.....	5		
Investimentos em subsidiárias e associadas....	6		
Outros activos financeiros	7		
Outros activos não correntes.....	9		
Activos correntes:			
Existências.....	8		
Contas a receber.....	9		
Disponibilidades	10		
Outros activos correntes.....	11		
Total do activo			
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio:			
Capital.....	12		
Reservas.....	13		
Resultados transitados	14		
Resultados do exercício.....			
Passivo não corrente:			
Empréstimos de médio e longo prazos.....	15		
Impostos diferidos.....	16		
Provisões para pensões	17		
Provisões para outros riscos e encargos.....	18		
Outros passivos não correntes	19		
Passivo corrente:			
Contas a pagar.....	19		
Empréstimos de curto prazo.....	20		
Parte cor. dos empr. a médio e longo prazos....	15		
Outros passivos correntes.....	21		
Total do capital próprio e passivo			

3 — DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

3.1 Conceito:

A Demonstração de resultados é uma demonstração contabilística destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações de uma entidade.

3.2 Conteúdo:

A Demonstração de resultados é constituída pelas seguintes classes:

Proveitos: — Aumentos dos benefícios económicos, durante o período, na forma de influxos ou melhorias de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumento dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no Capital Próprio.

Custos: — Diminuição nos benefícios económicos, durante o período, na forma de exfluxos ou perdas de valor de activos ou no aumento de passivos que resultem em diminuição dos capitais próprios, que não sejam os relacionados com as distribuições aos participantes no Capital Próprio.

3.3 Estrutura:

A estrutura da Demonstração de resultados deve obedecer a um dos modelos constantes das páginas seguintes:

Modelo de Demonstração de Resultados (por natureza)

Empresa

Demonstração de resultados em Valores expressos em

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Vendas.....	22		
Prestações de serviço.....	23		
Outros proveitos operacionais	24		
Variações nos produtos acabados e produtos em vias de fabrico.....	25		
Trabalhos para a própria empresa.....	26		
Custo das mercadorias vendidas e das matérias-primas e subsidiárias consumidas.....	27		
Custos com o pessoal	28		
Amortizações	29		
Outros custos e perdas operacionais	30		
Resultados operacionais:			
Resultados financeiros.....	31		
Resultados de filiais e associadas.....	32		
Resultados não operacionais	33		
Resultados antes de impostos:			
Imposto sobre o rendimento.....	35		
Resultados líquidos das actividades correntes:			
Resultados extraordinários	34		
Imposto sobre o rendimento.....	35		
Resultados líquidos do exercício.....			

Modelo de Demonstração de Resultados
(por função)

Empresa

Demonstração de resultados em Valores expressos em

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Vendas.	22		
Prestações de serviço.	23		
Custo das vendas			
Margem bruta:			
Outros proveitos operacionais			
Custos de distribuição.			
Custos administrativos.			
Outros custos e perdas operacionais			
Resultados operacionais:			
Resultados financeiros.	31		
Resultados de filiais e associadas.	32		
Resultados não operacionais	33		
Resultados antes de impostos:			
Imposto sobre o rendimento.	35		
Resultados líquidos das actividades correntes:			
Resultados de operações em descontinuação ou descontinuadas.			
Efeitos das alterações de políticas contabilísticas.			
Resultados extraordinários	34		
Imposto sobre o rendimento.	35		
Resultados líquidos do exercício			

4 — DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

4.1 Conceito:

A Demonstração de Fluxos de caixa é uma demonstração contabilística destinada a evidenciar como foi gerado e utilizado o dinheiro no período em análise.

4.2 Conteúdo:

Por forma a evidenciar como foi gerado e utilizado o dinheiro no período em análise Demonstração de fluxos de caixa mostra, por actividades:

- As fontes de caixa e equivalentes de caixa a que a empresa teve acesso durante um determinado período de tempo, e
- O destino que foi dado a tais fontes.

Assim, a Demonstração de Fluxos de caixa tem as seguintes componentes:

Fluxos resultantes das actividades operacionais	Fluxos resultantes das principais actividades geradoras de proveitos da entidade e de outras actividades que não sejam de investimento ou de financiamento.
---	---

Fluxos resultantes das actividades de investimentos

Fluxos resultantes da aquisição e alienação de activos a longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Fluxos resultantes das actividades de financiamento

Fluxos resultantes das actividades que têm como consequência alterações na dimensão e composição do capital próprio e nos empréstimos pedidos pela entidade.

4.3 Estrutura:

A estrutura da Demonstração de Fluxos de caixa deve obedecer a um dos modelos constantes das páginas seguintes.

Estes modelos contêm a informação mínima que deverá ser relatada e deverá ser tido em conta que:

As linhas a tracejado relativas a resultados extraordinários deverão ser substituídas por designação apropriadas.

Podem ser criadas outras rubricas nas restantes linhas que se encontram a tracejado.

Modelo de Demonstração de Fluxos de Caixa (método directo)

Empresa

Demonstração de Fluxos de caixa para o exercício findo em

Valores expressos em

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Fluxo de caixa das actividades operacionais:			
Recebimentos (de caixa) de clientes.			
Pagamentos (de caixa) a fornecedores e empregados.			
Caixa gerada pelas operações:			
Juros pagos:			
Impostos s/os lucros pagos			
Fluxos de caixa antes da rubrica extraordinária:			
Caixa líquida proveniente das actividades operacionais.			
Fluxo de caixa das actividades de investimento:			
Recebimentos provenientes de:			
Imobilizações corpóreas.			
Imobilizações incorpóreas.			
Investimentos financeiros.	45		
Subsídios a investimento.			
Juros e proveitos similares.			
Dividendos ou lucros recebidos.			
Pagamentos respeitantes a:			
Imobilizações corpóreas.			
Imobilizações incorpóreas.			
Investimentos financeiros.	46		

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Fluxos de caixa antes da rubrica extraordinária:			
Caixa líquida usada nas actividades de investimento...			
Fluxo de caixa das actividades de financiamento:			
Recebimentos provenientes de:			
Aumentos de capital, prestações suplementares e vendas de acções ou quotas próprias...			
Cobertura de prejuízos...			
Empréstimos obtidos...			
Subsídios à exploração e doações...			
Pagamentos respeitantes a:			
Reduções de capital e prest. suplement.			
Compras de acções ou quotas próprias...			
Dividendos ou lucros pagos...			
Empréstimos obtidos...			
Amortiz. de contratos de locação finan.			
Juros e custos similares pagos...			
Fluxos de caixa antes da rubrica extraordinária:			
Caixa líquida usada nas actividades de financiamento...			
Aumento líquido de caixa e seus equivalentes	43,47		
Caixa e seus equivalentes no início do período	43,47		
Caixa e seus equivalentes no fim do período...			

Modelo de Demonstração de Fluxos de Caixa
(método indirecto)

Empresa

Demonstração de fluxos de caixa para o exercício findo em

Valores expressos em

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Fluxo de caixa das actividades operacionais:			
Resultado líquido antes dos impostos e das rubricas extraordinárias...			
Ajustamentos:			
Depreciações...			
Amortizações...			
Ganhos na alienação de imobilizações			
Perdas na alienação de imobilizações			
Resultados financeiros...			
Resultados extraordinários...			
Resultados operacionais antes das alterações do capital circulante:			
Aumento das existências...			
Diminuição das existências...			
Aument. das dívid. de terc. operac.			
Dimin. das dívid. de terc. operac.			
Aument. de outros activ. operac.			
Dimin. de outros activos. operac.			
Aumento das dívid. a terc. operac.			
Dimin. das dívidas a terc. operac.			
Aument. de outros passi. operac.			
Dimin. de outros passiv. operac.			

Designação	Notas	Exercícios	
		2XXX	2XXX-1
Caixa gerada proveniente das operações:			
Juros pagos...			
Impostos s/os lucros pagos...			
Fluxo de caixa antes de resultados extraordinários:			
Caixa líquida proveniente das actividades operacionais...			
Fluxo de caixa das actividades de investimento:			
Recebimentos provenientes de:			
Imobilizações corpóreas...			
Imobilizações incorpóreas...			
Investimentos financeiros...	45		
Subsídios a investimento...			
Juros e proveitos similares...			
Dividendos ou lucros recebidos...			
Pagamentos respeitantes a:			
Imobilizações corpóreas...			
Imobilizações incorpóreas...			
Investimentos financeiros...	46		
Fluxos de caixa antes da rubrica extraordinária:			
Caixa líquida usada nas actividades de investimento...			
Fluxo de caixa das actividades de financiamento:			
Recebimentos provenientes de:			
Aumentos de capital, prestações suplementares e prémios de emissão...			
Vendas de acções ou quotas próprias...			
Cobertura de prejuízos...			
Empréstimos obtidos...			
Subsídios à exploração e doações...			
Pagamentos respeitantes a:			
Reduções de capital e prest. suplement.			
Compras de acções ou quotas próprias...			
Dividendos ou lucros pagos...			
Empréstimos obtidos...			
Amortiz. de contratos de locação finan.			
Juros e custos similares pagos...			
Fluxos de caixa antes da rubrica extraordinária:			
Caixa líquida usada nas actividades de financiamento...			
Aumento líquido de caixa e seus equivalentes	43,47		
Caixa e seus equivalentes no início do período	43,47		
Caixa e seus equivalentes no fim do período...			

5 — NOTAS ÀS CONTAS

5.1 Conceito:

As Notas às contas são um conjunto de divulgações (descrições narrativas e detalhes de quantias) destinadas a fornecer informação adicional, que seja relevante às necessidades dos utentes, acerca das rubricas do Balanço, da Demonstração de Resultados e da Demonstração de Fluxos de caixa e acerca dos riscos e incertezas que afectam a entidade e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no Balanço.

5.2 Disposições especiais:

Nas Notas às contas poderão ser omitidas as notas que se considerem não ser materiais ou relevantes para a tomada de decisões por parte dos utentes.

Os conceitos de materialidade e de relevância têm inerente um grau de subjectividade elevado e a definição das fronteiras deve, por essa razão, ser alvo de julgamento profissional.

No que respeita ao conceito de materialidade, e apenas para efeitos exclusivos da elaboração das Notas às contas, optou-se por definir um critério que sirva de orientação e simplifique o processo de elaboração das Notas.

Assim, convencionou-se que para efeitos de preparação das Notas às contas não é obrigatória a elaboração das notas para as rubricas que apresentem valores inferiores a:

10% do total do Activo, no caso de rubricas de Balanço.

5% do total dos Proveitos operacionais, para rubricas da Demonstração de resultados.

As divulgações dos critérios valorimétricos correspondentes a tais rubricas podem igualmente ser omitidas.

5.3 Estrutura:

A estrutura das Notas às contas deve obedecer ao modelo da página seguinte, caso a entidade opte por elaborar a demonstração de resultados por natureza.

Caso a empresa opte por elaborar a Demonstração de Resultados por funções, as notas 22 a 31 deverão ser ajustadas a essa realidade, de forma a que:

A composição de uma quantia numa linha da Demonstração de resultados possa ser verificada numa nota ou num conjunto de notas às contas.

As divulgações sejam coerentes com a nova estrutura de decomposição de valores.

Não haja redução no conteúdo das divulgações previstas para quando a Demonstração de resultados preparada é a por natureza.

Modelo de Notas às contas

Empresa
Notas às contas em referência ao exercício findo em
..... Valores expressos em

Introdução:

- 1 — Actividade.
- 2 — Bases de preparação das demonstrações financeiras e derrogações.
- 3 — Alterações nas políticas contabilísticas.

Notas ao balanço:

- 4 — Imobilizado corpóreo.
- 5 — Imobilizado incorpóreo.
- 6 — Investimentos em filiais e associadas.
- 7 — Outros activos financeiros.
- 8 — Existências.
- 9 — Outros activos não correntes e contas a receber.
- 10 — Disponibilidades.
- 11 — Outros activos correntes.
- 12 — Capital.
- 13 — Reservas.
- 14 — Resultados transitados.
- 15 — Empréstimos de médio e longo prazos e respectiva parte corrente.
- 16 — Impostos diferidos.
- 17 — Provisões para pensões.
- 18 — Provisões para outros riscos e encargos.
- 19 — Outros passivos não correntes.
- 20 — Contas a pagar.
- 21 — Outros passivos correntes.

Notas à demonstração de resultados:

- 22 — Vendas.
- 23 — Prestações de serviço.
- 24 — Outros proveitos operacionais.
- 25 — Variações nos produtos acabados e produtos em vias de fabrico.
- 26 — Trabalhos para a própria empresa.
- 27 — Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.
- 28 — Custos com o pessoal.
- 29 — Amortizações.
- 30 — Outros custos e perdas operacionais.
- 31 — Resultados financeiros.
- 32 — Resultados de filiais e associadas.
- 33 — Resultados não operacionais.
- 34 — Resultados extraordinários.
- 35 — Imposto sobre o rendimento.